



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
 QUINTA SEZIONE CIVILE

20494.19

Oggetto: cartella  
 pagamento Iva 2000

Composta da

Giuseppe Locatelli - Presidente -  
 Roberta Crucitti - Consigliere -  
 Pasqualina A. P. Condello - Consigliere Rel. -  
 Francesco Federici - Consigliere -  
 Luigi D'Orazio - Consigliere -  
 ha pronunciato la seguente

Oggetto  
 R.G.N. 9904/2012  
 Cron. 20494  
 UP - 15/5/2019

**ORDINANZA INTERLOCUTORIA**

sul ricorso iscritto al n. 9904/12 R.G. proposto da:

(omissis), rappresentato e difeso dall'avv. (omissis)  
 (omissis), giusta procura a margine del ricorso, con domicilio eletto in (omissis)  
 (omissis) presso lo studio dell'avv. (omissis);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
 rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio  
 eletto in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente -

e nei confronti di

2738/01  
 2019

k

2019

(omissis) S.P.A., in persona del legale rappresentante

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia n. 33/42/11 depositata in data 2 marzo 2011

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15 maggio 2019 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott. Stanislao De Matteis, che ha chiesto il rigetto del ricorso e, in subordine, la rimessione alle Sezioni Unite;

udito il difensore della parte ricorrente, avv. (omissis) ;

udito il difensore della parte controricorrente, avv. (omissis) ;

#### **Rilevato che:**

**§ 1.** (omissis) ha proposto ricorso, affidato a cinque motivi, per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la Commissione tributaria regionale della Lombardia, rigettando l'appello, ha confermato la sentenza di primo grado che aveva respinto il ricorso del contribuente avverso la cartella di pagamento, riguardante I.V.A. e IRAP, per l'anno d'imposta 2000, notificatagli dal concessionario (omissis) s.p.a. in qualità di coobbligato solidale con la (omissis) (omissis) s.n.c., di cui il (omissis) era stato socio fino al 2004.

La Commissione tributaria regionale, in particolare, disattendendo la eccepita violazione degli artt. 60 del d.P.R. n. 600/1973 e 56 del d.P.R. n. 633/1972 - sollevata dal contribuente che lamentava che l'avviso di accertamento non era stato notificato alla società sotto la nuova ragione sociale "(omissis) (omissis) s.n.c." ed ai rispettivi legali rappresentanti - ha osservato che «la trasformazione di una società commerciale in altra di nome diverso non comporta l'estinzione di un soggetto giuridico e la nascita di uno nuovo e diverso, con la conseguenza che deve ritenersi valida la notifica eseguita alla società nella sua originaria denominazione, presso una sede, non

secondaria, della società stessa>>, come era, appunto, avvenuto nel caso in esame, risultando agli atti che l'atto impositivo era stato notificato alla società contribuente, presso la sede sociale e a mani del legale rappresentante (omissis) .

Ritenuto, inoltre, infondato il secondo motivo di gravame formulato dal contribuente, con il quale quest'ultimo lamentava che i giudici di merito, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., avevano respinto l'eccezione di violazione del principio di sussidiarietà ponendo a fondamento della decisione una circostanza - ossia l'avvenuta cancellazione della società dal registro delle imprese - non dedotta dalla Agenzia delle Entrate, ha escluso, da parte del giudice di primo grado, una errata interpretazione o applicazione nella fattispecie in esame della disposizione di cui all'art. 2304 cod. civ, affermando, in adesione alla tesi difensiva dell'Ufficio, che «il *beneficium excussionis* riguarda la fase della riscossione coattiva dell'imposta, e non la notifica della cartella di pagamento, la quale si pone rispetto ad essa come atto prodromico (diversamente dall'avviso di mora che segue alla notifica della cartella esattoriale e che svolge, in primo luogo, la funzione di atto equivalente al precetto nel processo di esecuzione forzata: cfr., tra le altre, Cass. 13483/07; Cass. 5003/07, Cass. n. 7000/03)>>.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, mentre nessuna attività difensiva è stata posta in essere dal Concessionario (omissis) s.p.a., pure intimato.

**§ 2.** Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. - violazione ed errata interpretazione degli artt. 60 del d.P.R. n. 600/73 e 56 del d.P.R. n. 633/1972, per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto corretta la notificazione dell'avviso di accertamento (prodromico all'emissione della cartella di pagamento impugnata) alla società nella sua originaria denominazione e non in quella rivestita al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento stesso.

Con il secondo motivo di ricorso il contribuente deduce - ex art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. - violazione dell'art. 112 cod. proc. civ.,

per avere i giudici di appello pronunciato su una eccezione non sollevata dall'Agenzia delle Entrate, la quale, nel corso del giudizio di primo grado non aveva dedotto la circostanza che la notificazione dell'avviso di accertamento fosse stata ricevuta dall'ultimo amministratore.

Con il terzo motivo il ricorrente deduce – ex art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. - violazione ed errata interpretazione dell'art. 2304 cod. civ.. Sostiene che, a fronte della eccezione di omessa preventiva escussione del patrimonio della società da lui partecipata, i giudici d'appello non si sono pronunciati, ritenendo assorbente la circostanza che detta eccezione potesse essere sollevata solo in fase di riscossione coattiva e non in sede di opposizione alla cartella di pagamento, e ribadisce che l'eccezione di mancata preventiva escussione del patrimonio sociale è legittimamente proponibile con l'impugnazione della cartella di pagamento in quanto atto che preannuncia l'esecuzione forzata.

Con il quarto motivo deduce – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. - omessa pronuncia su un fatto decisivo della controversia e violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per avere la Commissione tributaria regionale omesso di pronunciarsi sul merito della stessa eccezione di mancata preventiva escussione del patrimonio sociale.

Con il quinto motivo di ricorso deduce – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. - violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per avere i giudici di appello pronunciato su un'eccezione non formulata dall'Ufficio nel corso del giudizio di primo grado, concernente la pretesa cancellazione dal registro delle imprese della società partecipata dal contribuente.

**§ 3.** Il Sostituto Procuratore Generale, pur sollecitando questa Corte a valutare la rimessione alle Sezioni Unite in ordine alla questione di diritto posta dal terzo motivo di ricorso, ha sottolineato che la decisione di tale questione non può in ogni caso prescindere dall'esame dell'altra argomentazione, su cui pure la sentenza impugnata si fonda, ossia sulla inapplicabilità del beneficio della preventiva escussione della società quando essa risulti ormai già cancellata; e ciò in quanto il giudice di merito, in particolare quello di primo grado, ha rilevato che – risultando la società

cancellata dal registro delle imprese in data 21 ottobre 2004 - non è invocabile il beneficio previsto dall'art. 2304 cod. civ.

**§ 3.1.** Questo Collegio, in proposito, rileva che la preventiva escussione del patrimonio sociale, richiesta dall'art. 2304 cod. civ. perché il creditore di società in nome collettivo possa pretendere il pagamento dai singoli soci illimitatamente responsabili, 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 sociale, l'insufficienza di quel patrimonio per la realizzazione, almeno parziale, del credito.

Nel caso in esame, tuttavia, nella sentenza di primo grado - di cui è stato trascritto anche uno stralcio nella sentenza della Commissione tributaria regionale - si afferma (a pag. 5) che «in data 21.10.04 la società fu sciolta senza messa in liquidazione» e, a pag. 7, che «la società accertata si sciolse nel 2004, quindi, non era attiva e non era in liquidazione al momento delle notifiche dell'avviso di accertamento e della cartella di pagamento» e che «in presenza di una società sciolta non è esperibile alcuna azione esecutiva sul patrimonio sociale della stessa..., in quanto il patrimonio dovrebbe essere inesistente....»; dalla sentenza di primo grado non emerge, dunque, la cancellazione della società dal registro delle imprese e, in ogni caso, nella stessa manca un accertamento circa la inesistenza o insufficienza del patrimonio sociale a soddisfare i crediti sociali, il che rende irrilevante la circostanza dello scioglimento della società.

A ciò deve aggiungersi che, in sede di appello, a fronte dei motivi di gravame dedotti dal contribuente - il quale ha eccepito che il giudice di primo grado non avrebbe potuto rilevare d'ufficio la eventuale cancellazione della società dal registro delle imprese ed ha contestato, in fatto, che il patrimonio della società da lui partecipata fosse «inesistente» o comunque incapiente - la Commissione regionale ha fondato la propria decisione sul rilievo preliminare ed assorbente, secondo cui, a prescindere dall'accertamento circa l'esistenza o meno di un patrimonio sociale passibile di escussione preventiva, «il *beneficium excussionis* sancito dalla norma in questione (art. 2304 cod. civ.) riguarda la fase della riscossione coattiva

della imposta e non la notifica della cartella di pagamento la quale si pone rispetto ad essa come un atto prodromico (diversamente dall'avviso di mora che segue alla notifica della cartella esattoriale e che svolge la funzione di atto equivalente al precetto nel processo di esecuzione forzata...)>>.

**§ 4.** Dovendosi, pertanto, escludere che vi sia stato un accertamento sulla inesistenza del patrimonio della società partecipata, torna quindi pressante il problema di verificare se sia possibile per il contribuente far valere il *beneficium excussionis* con la impugnazione della cartella di pagamento.

In materia non si riscontra, all'interno della Sezione tributaria della S.C., un orientamento interpretativo univoco.

**§ 4.1.** Secondo un indirizzo ultradecennale, mantenutosi univoco sino al 2016 (cfr.: Cass. n. 15713 del 12/8/2004; Cass. Sez. 6-5 n. 1040 del 16/1/2009; Cass., Sez. 6-5 n. 15966 del 29/7/2016), «In tema di società in nome collettivo, il beneficio d'escussione disciplinato dall'art. 2304 cod. civ. ha efficacia limitatamente alla fase esecutiva, consentendo al creditore di procedere coattivamente a carico del socio a condizione di aver infruttuosamente agito sui beni sociali, sicché non osta all'emissione e alla notifica al socio stesso, quale coobbligato solidale nella società, di una cartella di pagamento, configurandosi quest'ultima non come atto esecutivo, ma conclusivo di un *iter* strumentale alla formazione del titolo esecutivo e all'esercizio dell'azione forzata» (massima di Cass. n. 49 del 3/1/2014). E

Nella motivazione si dà atto di aderire all'indirizzo interpretativo della Corte secondo cui «il beneficio d'escussione previsto dall'art. 2304 cod. civ. ha efficacia limitatamente alla fase esecutiva, nel senso che il creditore sociale non può procedere coattivamente a carico del socio se non dopo avere agito infruttuosamente sui beni della società, ma ciò non impedisce allo stesso creditore d'agire in sede di cognizione per munirsi di uno specifico titolo esecutivo nei confronti del socio, sia per poter iscrivere ipoteca giudiziale sugli immobili di quest'ultimo, sia per poter agire in via esecutiva contro il medesimo, senza ulteriori indugi, una volta che il patrimonio sociale risulti incapiante o insufficiente al soddisfacimento del suo credito» (Cass. Sez. 1, sentenza n. 13183 del 26/11/1999). PQ

In Cass. n. 26549 del 21/12/2016 si afferma che la mancata preventiva escussione del patrimonio sociale costituisce «tema che non può riguardare la cartella esattoriale, questa non essendo un atto esecutivo cui possa applicarsi l'art. 2304 cod. civ. sul *beneficium excussionis*»; i medesimi principi sono stati ribaditi anche di recente in Cass., ord. 1996 del 24/1/2019.

L'orientamento in esame muove dalla considerazione che nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal d.P.R. n. 602 del 1973, costituisce *jus receptum* il principio secondo cui la cartella di pagamento non può essere considerata atto esecutivo, perciò soggetto alla condizione di procedibilità di cui si discute, ma è piuttosto l'atto conclusivo dell'*iter* che conduce alla formazione del titolo esecutivo prodromico all'esercizio dell'esecuzione forzata (Cass. ord. 12494 del 16/6/2016; Cass., ord. 12839 del 22/6/2015; Cass. 25764 del 5/12/2014), e preannuncia l'esercizio dell'azione esecutiva, con conseguente inapplicabilità dell'art. 2304 cod. civ. che disciplina il *beneficium excussionis* relativamente alla sola fase esecutiva.

In sostanza, la notificazione della cartella di pagamento, in quanto atto propedeutico al procedimento d'esazione, può essere correttamente emessa nei riguardi del socio della società – nella specie, in nome collettivo – soggetto, ai sensi dell'art. 2291 cod. civ. (disposizione operante anche nei rapporti tributari, cfr. Cass. 17225/2006), all'azione esecutiva per il debito sociale, anche in assenza di preventiva escussione del patrimonio sociale (Cass. n. 12494 del 16/6/2016 cit.).

**§ 4.2.** A tale indirizzo si contrappone una seconda posizione interpretativa, espressa da Cass., Sez. 5, n. 4959 del 27/2/2017, seguita da Cass., Sez. 5, n. 23260 del 27/9/2018 e da Cass., Sez. 5 n. 2878 del 31/1/2019, secondo la quale, in caso di ricorso al procedimento mediante ruolo, legittimamente il contribuente può opporre il *beneficium excussionis* allorquando riceva la notificazione della cartella, con la conseguenza che l'iscrizione a ruolo avvenuta in violazione del *beneficium excussionis* è illegittima e tale illegittimità si riverbera sulla notificazione della cartella, determinandone un vizio proprio.

L'interpretazione innovativa introdotta dalla sentenza n. 4959 del 2017, cit. poggia sulle seguenti argomentazioni: a) seguendo la tesi "tradizionale", che riserva l'eccezione del beneficio della preventiva escussione alla fase della esecuzione, il contribuente sarebbe sprovvisto di tutela, poiché non potrebbe formulare tale eccezione in sede di impugnazione della cartella di pagamento, ma neppure potrebbe eccepire il *beneficium excussionis* in sede di opposizione all'esecuzione, ostandovi il disposto dell'art. 57, comma 1, lett. a), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 che, in materia tributaria, limita la facoltà di opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. alla sola contestazione della pignorabilità dei beni; b) la cartella costituisce al contempo titolo esecutivo e precetto e, pertanto, «come la giurisprudenza non dubita che sia ammissibile impugnare l'atto di precetto per far valere il beneficio di preventiva escussione, senza dover attendere il pignoramento (vedi, in relazione all'art. 2304 cod. civ., Cass. n. 23749/2011 e Cass. n. 15036/05), così, specularmente, non si può dubitare che, in materia tributaria, sia ammissibile impugnare la cartella per far valere il beneficio in questione».

**§ 5.** Il contrasto giurisprudenziale permane tuttora in quanto, nello specifico ambito tributario, è intervenuta altra pronuncia, Cass., Sez. 5, n. 1996 del 24/01/2019, che ha ripreso il precedente orientamento giurisprudenziale, riaffermando che la cartella esattoriale non è un atto dell'esecuzione, sicché ad essa è inapplicabile l'art. 2304 c.c. che prevede il *beneficium excussionis* relativamente alla sola fase esecutiva.

**§ 6.** Anche con riferimento al giudizio civile ordinario, costituisce principio giurisprudenziale consolidato che «Il beneficio d'escussione previsto dall'art. 2304 c.c. ha efficacia limitatamente alla fase esecutiva, nel senso che il creditore sociale non può procedere coattivamente a carico del socio se non dopo avere agito infruttuosamente sui beni della società, ma non impedisce allo stesso creditore d'agire in sede di cognizione per munirsi di uno specifico titolo esecutivo nei confronti del socio, sia per poter iscriverne ipoteca giudiziale sugli immobili di quest'ultimo, sia per poter agire in via esecutiva contro il medesimo, senza ulteriori indugi, una volta che il patrimonio sociale risulti incapiente o insufficiente al soddisfacimento del



suo credito» (tra le ultime, Cass., Sez. 3, Ordinanza n. 25378 del 12/10/2018).

**§ 7.** La prima argomentazione cui si riferisce Cass. n. 4959 del 2017, cit., relativa al vuoto di tutela in cui verserebbe il contribuente, appare superata a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 114 del 31 maggio 2018, che ha dichiarato « l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile».

**§ 7.1.** Dalla lettura della parte-motiva della pronuncia risulta che la tutela giurisdizionale che il complesso normativo deve assicurare al contribuente-esecutato deve essere piena, nel senso che le azioni non esercitabili davanti al giudice tributario devono essere compensate dalla facoltà di proporre opposizione all'esecuzione davanti al giudice ordinario ex art. 615 cod. proc. civ..

L'applicazione del principio al caso concreto comporta che alla impossibilità di eccepire il *beneficium excussionis* in sede di impugnazione della cartella corrisponde la facoltà del contribuente di eccepire il beneficio della preventiva escussione quale condizione di procedibilità dell'azione esecutiva ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ.

**§ 8.** Con riguardo alla seconda argomentazione su cui poggia Cass. n. 4959 del 2017, cit., va rilevato che la cartella di pagamento altro non è che il ruolo (titolo esecutivo) relativo al singolo contribuente al quale essa è notificata (ex art. 21, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 che recita: «la notificazione della cartella vale anche come notificazione del ruolo»), accompagnato dalla intimazione ad adempiere l'obbligo di pagamento entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella (art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 e art. 6 d.m. n. 321 del 1999).

La tesi secondo cui, poiché la cartella di pagamento ingloba necessariamente anche una prima intimazione ad adempiere, per essa non

dovrebbe valere il principio generale secondo cui il beneficio di preventiva escussione non preclude al debitore di munirsi del relativo titolo esecutivo, introduce un trattamento deteriore ai danni del Fisco, unico creditore non legittimato a munirsi previamente di un titolo esecutivo (senza dover attendere l'esito della escussione coattiva dei beni della società) da far valere nei confronti del socio illimitatamente responsabile, sia ai fini cautelari che di pronta esecuzione nel caso di esito infruttuoso della escussione dei beni sociali.

La citata giurisprudenza per cui il beneficio della preventiva escussione può essere eccepito anche con l'opposizione all'atto di precetto può trovare il corrispondente spazio applicativo, nello specifico ambito tributario, con l'ammissibilità della formulazione di tale eccezione in sede di impugnazione della intimazione ad adempiere prevista dall'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, atto avente natura esclusiva di precetto.

**§ 9.** Occorre, inoltre, tenere conto delle seguenti peculiarità del processo tributario: mentre per il creditore ordinario non esistono termini di decadenza per la notificazione del titolo esecutivo (soggetto al solo termine di prescrizione), nell'ordinamento tributario la notificazione della cartella di pagamento è sottoposta ai rigorosi termini di decadenza previsti dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 (entro due anni dalla data in cui sono divenuti definitivi gli accertamenti effettuati dall'Ufficio). Ne consegue che, se all'Ufficio è inibita la notificazione della cartella di pagamento al socio prima della conclusione della procedura di escussione dei beni della società, si può verificare l'ipotesi che al termine dell'escussione coattiva totalmente o parzialmente infruttuosa dei beni sociali, l'ente impositore si trovi nella impossibilità di recuperare il proprio credito nei confronti del socio per intervenuta decorrenza dei termini di notificazione della cartella.

**§ 10.** La questione di diritto in esame assume, peraltro, particolare rilevanza per il fatto che, a norma dell'art. 29 del d.l. n. 78 del 31 maggio 2010, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, rubricato «Concentrazione della riscossione nell'accertamento», risulta superata la distinzione tra avviso di accertamento e cartella di pagamento, per cui gli avvisi di accertamento emessi dal 1° ottobre 2011, concernenti le

imposte dirette e l'I.V.A., relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e successivi, costituiscono essi stessi atti della riscossione e titoli esecutivi, dovendo contenere anche l'intimazione ad adempiere all'obbligo di versamento degli importi indicati negli avvisi, o, in caso di presentazione di tempestivo ricorso, all'obbligo del pagamento a titolo provvisorio degli importi previsti dall'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Accedendo alla interpretazione secondo cui la mancata preventiva escussione della società preclude la notificazione al socio illimitatamente responsabile di atti della riscossione e del titolo esecutivo ( quale è l'avviso di accertamento esecutivo al pari della cartella), l'Ufficio si troverebbe nella impossibilità di notificare al socio gli stessi avvisi di accertamento esecutivi prima della escussione della società, con i medesimi problemi di possibile decadenza dalla facoltà di successiva notificazione degli atti impositivi per intervenuta decorrenza dei relativi termini (previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972).

Si ritiene, in definitiva, che possano sussistere – sia come risoluzione di contrasto, sia come questione di massima di particolare importanza, ex art. 374, secondo comma, cod. proc. civ. – i presupposti per un intervento delle Sezioni Unite al fine di chiarire se sia possibile per il contribuente far valere il *beneficium excussionis* con la impugnazione della cartella di pagamento.

La causa va, pertanto, rimessa all'esame del Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione, ai sensi dell'art. 374, comma 2, cod. proc. civ., affinché valuti la sua eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

**P.Q.M.**

La Corte rimette la causa al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite Civili.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 15 maggio 2019

IL PRESIDENTE

(Giuseppe Locatelli)

*Locatelli G.*

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

11

Ogg. 30 LUG 2019

IL CANCELLIERE  
Dot. Catalano Dionigi