

Giurisprudenza

Notifica tempestiva della cartella, non c'è decadenza per i coobbligati

19 Ottobre 2022

Secondo l'orientamento maggioritario della Corte di legittimità, affinché la riscossione tramite ruolo sia puntuale, è sufficiente la notificazione al debitore principale



In tema di riscossione a mezzo ruolo, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto e del coobbligato, la tempestiva notificazione della cartella a uno di essi impedisce che si produca la decadenza prevista dall'articolo 25 del Dpr n. 602/1973, e ciò senza che sia necessario invocare l'interruzione della prescrizione di cui all'articolo 1310 del codice civile. Il principio è stato ribadito, con

particolare ricchezza di argomentazioni, dalla sentenza n. 26020 del 5 settembre 2022 della Corte di cassazione.

La vicenda

Con la sentenza in commento, la Cassazione ha affrontato una fattispecie piuttosto frequente, ovvero quella in cui l'agente della riscossione, dopo aver tentato invano di escutere il patrimonio sociale, notifica la cartella di pagamento al socio di società di persone.

Si trattava, nel caso in questione, di una società in nome collettivo, in relazione alla quale il codice civile prevede la responsabilità solidale e illimitata dei soci (articolo 2291 cc), ma previa escussione preventiva del patrimonio sociale (articolo 2304 cc), destinataria (evidentemente entro i termini, anche se nella motivazione non se ne fa cenno in maniera esplicita) di tre cartelle di pagamento, scaturite da controlli automatizzati per gli anni d'imposta 2000, 2001, 2003 e 2004.

L'11 ottobre 2010, quindi ben oltre i termini previsti dall'articolo 25, lettera a) del Dpr n. 602/1973

- ovvero, per le liquidazioni automatizzate, il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione - l'Agente della riscossione aveva notificato la cartella di pagamento alla coobbligata, che era stata socia fino al 18 novembre 2004.

L'Agenzia delle entrate ha impugnato la sentenza d'appello che, in riforma di quella di primo grado, aveva annullato le cartelle per tardività della notifica, ritenendo il regime della solidarietà tributaria perfettamente coincidente con quello della solidarietà civilistica e pertanto la tardività della notifica, in violazione del principio secondo cui il termine dell'articolo 25 varrebbe nei confronti di tutti i debitori (sia il principale, la snc, che i soci).

Secondo una consolidata giurisprudenza, invece, l'accertamento può svolgersi unicamente nei confronti della società, quale unico soggetto passivo di imposta, e l'azione di riscossione può essere esercitata nei confronti dei soci, poiché il titolo esecutivo spiega effetti nei loro confronti (*cfr* Cassazione, ordinanza n. 800/2019), senza che per ciò sia lesa il diritto di difesa del socio, il quale potrà impugnare il primo atto conosciuto, non solo per lamentare vizi propri di tale atto (la cartella), ma anche per contestare la pretesa "originaria" (l'accertamento). Tutto ciò non è più valido da quando il precedente sistema di accertamento e riscossione è stato sostituito (con l'articolo 28 del Dl n. 78/2010, per gli avvisi di accertamento successivi al 1° ottobre 2011 e relativi agli anni d'imposta in corso al 31 dicembre 2007) dall'avviso di accertamento esecutivo, che condensa in sé le funzioni di atto di accertamento, di titolo esecutivo e di precetto.

Il termine di notifica della cartella in ipotesi di coobbligazione

In tema di riscossione mediante ruolo, oggi prevista in ipotesi residuali (come, ad esempio, atti di sanzioni, recupero di crediti d'imposta, liquidazioni automatiche e controlli formali delle dichiarazioni), l'articolo 25 del Dpr n. 602/1973 dispone 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"* entro dei termini analiticamente indicati.

Nella decisione in esame, la Cassazione si discosta ancora una volta dal principio, rimasto isolato, secondo cui occorrerebbe rispettare il termine decadenziale per la notifica della cartella anche rispetto al coobbligato nei cui confronti si proceda "in seconda battuta", per l'esigenza di tutela della stabilità dei rapporti giuridici e per la non applicabilità analogica alla decadenza (insuscettibile di interruzione: articoli nn. 2964 e 2966 cc) dell'articolo 1310 cc dettato in tema di prescrizione (*"gli atti con i quali il creditore interrompe la prescrizione contro uno dei debitori in solido, oppure uno dei creditori in solido interrompe la prescrizione contro il comune debitore, hanno effetto riguardo agli altri debitori o agli altri creditori"*).

Secondo l'orientamento maggioritario, invece, la notifica ad alcuni dei condebitori spiega effetti

anche nei confronti tra l'amministrazione finanziaria e gli altri condebitori, fermo restando che da tale scelta non possono derivare effetti pregiudizievoli nei confronti dei debitori "non notificatari", come, ad esempio, la decorrenza dei termini di impugnazione (è nota a tal proposito la sentenza della Corte costituzionale n. 48 del 1968, che sancì il tramonto della teoria nota come "supersolidarietà tributaria").

La Corte dichiara di aderire a tale orientamento, ma ritiene di aggiungere "*qualche precisazione*". In primo luogo, afferma che l'effetto "confermativo" dell'atto interruttivo della prescrizione possa applicarsi "*a maggior ragione*" anche alla decadenza, essendo comune ai due istituti (prescrizione e decadenza) l'esigenza di non lasciare il contribuente assoggettato *sine die* all'azione del fisco. Richiama poi la specialità, rispetto al sistema civilistico, della decadenza di diritto pubblico. In tema di sanzioni, ad esempio, l'articolo 20 del Dlgs n. 472/1997 dispone che, se la notificazione è stata eseguita nei termini di legge (cinque anni dall'infrazione o, se maggiore, il termine per l'accertamento dei tributi) nei confronti di almeno un coobbligato, il termine decadenziale viene prorogato automaticamente di un anno.

Viene così enfatizzata la disgiuntiva "o" di cui all'articolo 25 del Dpr n. 602/1973, e superata la necessità di richiamare l'articolo 1310 cc: è direttamente l'articolo 25 a concedere all'Agente della riscossione la facoltà di scegliere il soggetto al quale notificare la cartella, ancorando il rispetto del termine all'esecuzione di tale prima notifica.

Una conferma della correttezza dell'interpretazione è nel *beneficium excussionis* spettante al socio, il quale non potrebbe essere osservato se l'agente per la riscossione, onde evitare di incorrere in decadenza, fosse costretto a compiere tutte le notifiche entro i termini dell'articolo 25: da un lato la notifica della cartella assumerebbe una funzione "cautelare", che le è estranea, dall'altro si costringerebbe il debitore a ricorrere al solo fine di eccepire il mancato rispetto del suddetto beneficio.

Una successiva conferma dell'orientamento in tema di cessione d'azienda

Nel concludere, è interessante richiamare una sentenza ancora più recente, la n. 27713 del 22 settembre 2022, in tema di responsabilità sussidiaria per cessione d'azienda. A tal proposito, l'articolo 14 del Dlgs n. 472/1997 dispone che "*il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore*".

In tale occasione, dopo essersi ribadito (in continuità con le sezioni unite, sentenza n. 28709/2020) che la mancanza della preventiva escussione della società può essere eccepita anche con

l'impugnazione della cartella di pagamento, ma con la precisazione che il beneficio non può operare se la società cedente risulta estinta, la Corte ha affermato che anche in tema di cessione di azienda è sufficiente, per impedire la decadenza, che la cartella di pagamento sia notificata al solo cedente nel termine dell'articolo 25 del Dpr n. 602/1973.

Del resto, non è necessaria la notifica dell'accertamento alla cessionaria, potendosi procedere direttamente all'iscrizione a ruolo dell'importo non versato: come ricorda, da ultimo, la Cassazione nella pronuncia n. 10377/2022, *“è nei confronti del cedente che deve essere svolta l'attività accertativa, essendo questi il soggetto passivo, poiché è nei suoi confronti che si è realizzato il presupposto impositivo [...] nei confronti del cessionario, non essendo il soggetto passivo, correttamente l'amministrazione finanziaria provvede alla mera iscrizione a ruolo dell'importo non versato dal cedente, in forza della responsabilità solidale configurata dalla previsione di cui all'art. 14”*.

di

Andrea Gaeta

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/notifica-tempestiva-della-cartella-non-ce-decadenza-coobbligati>