# Sentenza del 10/08/2022 n. 24582 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Emerge dalla sentenza impugnata che, in esito allo svolgimento di controllo secondo procedura automatizzata della dichiarazione modello unico 2003 per l'anno d'imposta 2002, e di quelle modello unico e modello 770 2004 per l'anno d'imposta 2003 della s.n.c. Auto 2 di Al.Pa. e A.E., sono stati iscritti a ruolo importi corrispondenti a tributi (iva e ritenute alla fonte) dichiarati e non versati o versati in ritardo, da cui è scaturita la notificazione alla società in data 12 aprile 2007 di una cartella di pagamento, che non è stata impugnata, nè adempiuta.

Il 27 agosto 2008 l'agente per la riscossione ha notificato la cartella, intestata alla società, alla socia A.E., che l'ha impugnata, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di La Spezia perchè priva dell'indicazione del responsabile del procedimento.

La Commissione tributaria regionale della Liguria, adita dall'Agenzia delle entrate, ha ritenuto che nel 2008 si fosse maturata la decadenza a norma del D.L. n. 106 del 2005, art. 1, comma 5 bis, come convertito, inutilmente spirata il 31 dicembre 2007, e, in accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle entrate, ne ha dichiarato il difetto di legittimazione passiva.

Contro questa sentenza propone ricorso, per ottenerne la cassazione, s.p.a. Equitalia Nord, che affida a tre motivi e illustra con memoria, cui la contribuente replica con controricorso, mentre l'Agenzia delle entrate non propone difese.

Il giudizio proviene da adunanza camerale.

Motivi della decisione

1.- E' respinta l'eccezione di giudicato proposta dalla socia perchè la sentenza di primo grado è stata appellata dall'Agenzia delle entrate e non già da Equitalia Nord; e ciò in ragione della scissione tra titolarità ed esercizio del credito, in virtù della quale la seconda è adiectus solutionis causa della prima, di modo che gli effetti dell'impugnazione proposta dall'ente impositore non possono che riverberarsi sulla sfera giuridica del riscossore.

Specularmente, d'altronde, si è già affermato che il giudicato formatosi tra il contribuente e l'agente della riscossione spiega in ogni caso effetti anche nei confronti dell'ente impositore, senza che ne costituisca requisito per l'opponibilità delle statuizioni la partecipazione alla lite (Cass. n. 31476/19; n. 14566/21).

2.- Vanno esaminati congiuntamente, perchè connessi, il primo e il secondo motivo di ricorso, coi quali, rispettivamente, Equitalia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 106 del

2005, art. 1, comma 5 bis, come convertito, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, e degli artt. 2966, 2290, 2991 e 2304 c.c., sostenendo che nel caso in esame la cartella non dovesse essere notificata alla socia, in quanto atto di natura sostanzialmente impositiva concernente debiti sociali (primo motivo) e la violazione e falsa applicazione dell'art. 1310 c.c., perchè la notificazione della cartella alla società ha impedito la maturazione della decadenza nei confronti della socia (secondo motivo).

2.1.- La ricorrente al riguardo sostiene che qualora, come nel caso in esame, la cartella di pagamento si risolva in un atto sostanzialmente impositivo, che, tuttavia, riguardi la responsabilità del socio per debiti lasciati inadempiuti dalla società, essa non va notificata al socio, ma soltanto alla società, e questa notificazione esclude che si produca la decadenza nei confronti del socio.

3.- La norma di riferimento è il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25; e in relazione all'interpretazione di essa si registra qualche distonia nella giurisprudenza di questa Corte.

Per un verso, difatti, si afferma che la tempestiva notificazione alla società della cartella di pagamento impedisce che si produca nei confronti del socio coobbligato la decadenza stabilita dall'art. 25.

E ciò perchè, in materia tributaria, a differenza che in quella civile, troverebbe applicazione, anche in quest'ipotesi, l'art. 1310 c.c., comma 1, sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie (Cass. n. 2545/18, richiamata da Cass. n. 7591/20; conf., n. 17524/21; n. 17738/21; n. 18096/21; n. 18345/21; n. 20766/21; n. 26346/21; n. 26352/21).

3.1.- L'indirizzo si correla all'orientamento consolidato, il quale vuole che l'avviso di accertamento validamente notificato solo ad alcuni condebitori solidali -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- determini pur sempre l'effetto conservativo d'impedire la decadenza per l'amministrazione dal diritto all'accertamento, consentendole di procedere alla notificazione, o alla sua rinnovazione, anche dopo lo spirare del termine all'uopo stabilito (così Cass., n. 406/93; n. 6729/95; n. 27005/07; n. 1463/16; n. 11947/16; nn. 13248 e 13249/17; n. 1151/18; in termini analoghi, in tema di solidarietà nel pagamento delle sanzioni amministrative tributarie, Cass. n. 25993/14).

4.- In questo panorama è emersa qualche voce dissonante.

Si è difatti ritenuto (Cass. n. 24301/09) che, poichè i termini entro i quali, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 12, comma 2. in tema di riscossione dell'imposta comunale sugli immobili, il ruolo deve essere formato e reso esecutivo hanno natura decadenziale, ad essi, ai sensi dell'art. 2964 c.c., non si applicano nè le norme relative all'interruzione della prescrizione, nè quelle dell'art. 2941 c.c. e ss., che si riferiscono alla sospensione.

4.1.- Su questa falsariga, più recentemente si è stabilito (Cass. n. 29845/17) che la tempestiva notificazione della cartella di pagamento a uno dei condebitori solidali non interrompe i termini

di decadenza nei riguardi degli altri.

5.- Va condiviso l'orientamento maggioritario espresso da questa Corte, sia pure con alcune precisazioni.

L'obbligazione tributaria, sebbene mutui i tratti generali dell'obbligazione civile, ha caratteri di specialità che la rende a questa irriducibile.

Giustappunto con riguardo alla decadenza le sezioni unite di questa Corte hanno sottolineato l'estraneità all'obbligazione tributaria della concezione tipicamente civilistica di quest'istituto: l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici che la decadenza presidia nel diritto civile per mezzo della regolazione del conflitto d'interessi fra le parti non trova rispondenza nel diritto tributario (Cass., sez. un., n. 8094/20, punto 10.1).

Quando la decadenza è posta in relazione al contribuente, il verificarsi di essa ne arresta l'espansione della posizione; quando è fissata in relazione all'amministrazione, il prodursi di essa ne travolge l'azione e gli atti nei quali l'azione si sia espressa.

5.1.- Questa specialità è al fondo della consolidata giurisprudenza in materia doganale, esemplata su quella unionale, secondo la quale non v'è distinzione di regime tra prescrizione e decadenza, di modo che, nell'ipotesi di condebitori solidali - come nel caso previsto dall'art. 201, comma 3, del reg. CEE n. 2913 del 1992 (Codice doganale comunitario), quanto al dichiarante in nome proprio e al soggetto per conto del quale è resa la dichiarazione-, gli atti "interruttivi" della prescrizione o della decadenza contro uno dei debitori in solido hanno effetto anche nei confronti degli altri condebitori (tra le più recenti, Cass. n. 22748/19).

6.- Non è d'altronde configurabile disparità ingiustificata di trattamento tra il condebitore a cui non sia rivolto l'atto e l'altro condebitore che invece lo riceva: il principio di eguaglianza non risulta violato ove si mettano a raffronto i condebitori, perchè l'essere o no a conoscenza dell'atto, ai fini della produzione degli effetti di esso, è ininfluente (Corte Cost. n. 8/75).

6.1. La specialità si riverbera poi, e con incisività, sul regime della riscossione coattiva delle imposte.

Il regime è differenziato, in rispondenza all'esigenza, di rilievo costituzionale, della pronta realizzazione del credito fiscale, a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato (tra varie, Corte Cost. nn. 281/11; 90/18; 175/2018; 104/19; 142/20).

6.2.- In questo regime differenziato, effettivamente la notificazione della cartella al debitore principale espande i propri effetti al coobbligato, escludendo la decadenza, di modo che da quel momento inizia a decorrere, anche per il coobbligato, il termine prescrizionale applicabile.

7.- Non c'è bisogno al riguardo di far leva sull'art. 1310 c.c., poichè la regola emerge già dal tenore del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25.

Stabilisce la norma 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".

Il legislatore usa il plurale quando si riferisce ai soggetti nei confronti dei quali procede e, quindi, si riferisce a entrambi come destinatari del procedimento; usa poi la disgiuntiva, che segna l'alternatività, quando fissa l'onere, l'inosservanza del quale comporta la decadenza, di notificare la cartella: il che significa che, quando procede nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, l'agente per la riscossione può notificare la cartella di pagamento all'uno o all'altro.

S'innesta in questo sistema, d'altronde, in tema di sanzioni, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 2, che, con riguardo al termine di decadenza previsto per l'atto di contestazione o per l'atto d'irrogazione delle sanzioni tributarie, stabilisce che "Se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal comma 1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o obbligati in solido il termine è prorogato di un anno".

7.1.- Coerenti sono altresì le conclusioni cui sono pervenute le sezioni unite di questa Corte, sia pure in relazione alla prescrizione, secondo cui, in sede di esecuzione concorsuale (specificamente di liquidazione coatta amministrativa), l'interruzione della prescrizione dovuta all'insinuazione al passivo della procedura, compiuta dal creditore nei confronti di uno dei soggetti obbligati, ha effetto anche nei confronti degli altri condebitori solidali, senza che sia richiesto che questi ultimi abbiano conoscenza dell'atto interruttivo, in quanto gli effetti conservativi che tale atto produce incidono direttamente sul rapporto da cui origina l'obbligazione, e non sulla sfera giuridica del singolo condebitore solidale, il quale in conseguenza dell'estensione nei suoi confronti del relativo effetto conservativo dell'interruzione non viene a perdere alcun diritto, nè viene inciso in una qualsiasi situazione giuridica soggettiva di cui sia titolare (Cass., sez. un., n. 13143/22).

8.- Ritenere, inoltre, che l'agente per la riscossione debba notificare la cartella a tutti i coobbligati entro il termine previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, inevitabilmente implica che nei confronti di quello (o dei quelli) che siano titolari del beneficium excussionis, il riscossore non potrebbe fruire dell'intero termine, ma di quello che - eventualmente - residui in esito all'escussione del debitore principale.

Il che non si pone in linea con i principi già affermati, sia pure su altro versante, dalle sezioni unite di questa Corte (Cass., sez. un., n. 18184/13, punto 3.4).

8.1.- E', dunque, l'opzione di lettura dell'orientamento maggioritario che esclude il rischio che l'agente per la riscossione non riesca a rispettare il beneficium excussionis spettante al socio e ad evitare che il procedimento di riscossione risulti quindi inutilmente intrapreso nei confronti dei coobbligati.

Le sezioni unite di questa Corte hanno difatti stabilito che, in tema di riscossione ed esecuzione a mezzo ruolo di tributi il cui presupposto impositivo sia stato realizzato dalla società e la cui debenza risulti da un avviso di accertamento notificato alla società e da questa non impugnato, il socio può impugnare la cartella notificatagli eccependo (tra l'altro) appunto la violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale (Cass., sez. un., n. 28709/20).

D'altronde, sostenere che l'agente per la riscossione sia tenuto a notificare entro il termine previsto dall'art. 25 la cartella sia al debitore iscritto a ruolo, sia al coobbligato equivarrebbe ad

assegnare alla cartella di pagamento notificata al coobbligato titolare del beneficium excussionis una funzione meramente cautelativa, volta a preservare l'azione soltanto eventualmente da intraprendere contro di lui, in caso di accertata incapienza del debitore principale, in esito all'escussione inutilmente intrapresa.

Il che non si concilia con la natura della cartella di pagamento, che assolve la funzione di precetto di pagamento, oltre a propiziare l'instaurazione di un giudizio scaturente dall'impugnazione di quella cartella, che può rivelarsi addirittura inutile qualora si accerti la capienza del debitore iscritto a ruolo, che escluda la responsabilità sussidiaria del coobbligato.

9.- Questa lettura della norma è avversata in dottrina, la quale muove l'obiezione che, così ragionando, si rischia di entrare in frizione con l'art. 24 Cost., il quale, nell'interpretazione che ne fornisce la giurisprudenza costituzionale (Corte Cost. n. 280/05, n. 11/08, n. 178/08), impedisce di lasciare il contribuente assoggettato all'azione del fisco per un tempo indeterminato.

L'obiezione, in realtà, è agevolmente superabile, poichè nel caso in esame il tempo non è affatto indeterminato, ma contenuto entro il termine di prescrizione, che scatta quando la notificazione della cartella di pagamento a uno dei due soggetti nei confronti dei quali si procede esclude la decadenza.

9.1.- Ed è significativo che la Corte costituzionale, a soddisfacimento dell'esigenza di certezza nei rapporti giuridici, ha avallato come costituzionalmente orientata l'interpretazione volta a porre un termine prescrizionale determinato all'esercizio dell'azione di recupero dei tributi doganali (Corte Cost. n. 247/2011, ripresa da Corte Cost. n. 200/21).

10.- In realtà, perchè la specialità dell'azione del fisco non traligni in ingiustificato privilegio, quel che occorre è che il rafforzamento della tutela non si riverberi anche sul deficit di possibilità di reazione del soggetto che ne è destinatario.

Al riguardo, l'evoluzione della giurisprudenza di questa Corte ha scongiurato questo rischio giustappunto con riguardo alla posizione del coobbligato.

In relazione ai debiti tributari della società, si è chiarito, il socio risponde non perchè è soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, ma per la propria qualità di socio: quella del socio non è un'obbligazione da fatto proprio, ma è propria, e scaturisce direttamente dalla legge (Cass., sez. un., n. 28709/20, cit.).

10.1.- L'ente creditore agisce quindi, 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 ai coobbligati in via sussidiaria, anche se in base a presupposti distinti. Ed è da quel titolo, che concerne il tributo, che dipende la cartella notificata al coobbligato: ed è per questo che l'agente per la riscossione deve notificare la cartella di pagamento "...al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede...".

11.- La cartella vale come notificazione di quel ruolo, e determina, al pari del precetto, la pretesa esecutiva.

Sicchè, tramite l'impugnazione della cartella il socio può contestare il diritto di procedere all'esecuzione con riferimento a quel titolo, e quindi per debiti tributari, allo stesso modo in cui per gli altri debiti sociali egli può contestare la propria responsabilità mediante opposizione all'esecuzione (Cass. n. 12714/19, in motivazione).

11.1.- Egli può quindi lamentare non soltanto l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della società, ma anche l'inesistenza originaria o sopravvenuta del credito in esso consacrato, ossia della pretesa tributaria, per inesistenza dei fatti costitutivi o per esistenza di fatti impeditivi, modificativi o estintivi.

Egli può poi contestare il fondamento della propria responsabilità, ossia la propria qualità di socio, allegando ad esempio il recesso dalla compagine sociale in epoca antecedente al sorgere del debito d'imposta, oppure la qualità di semplice accomandante di una società in accomandita semplice, oppure ancora l'esistenza di un patto limitativo della responsabilità, purchè opponibile al terzo ai sensi dell'art. 2267 c.c., comma 2: in questo modo ha la possibilità di sottrarsi all'efficacia esecutiva del titolo "sociale".

12.- In definitiva, il coobbligato, pur non essendo a conoscenza della notificazione della cartella al debitore iscritto a ruolo, non viene a perdere (immediatamente) alcun diritto e non viene inciso in una qualsiasi situazione giuridica soggettiva di cui sia titolare.

12.1.- Anzi: l'utile esperimento dell'escussione del debitore iscritto a ruolo può addirittura escludere la necessità di procedere nei confronti del coobbligato, di modo che il trascorrere del tempo può addirittura rivolgersi a beneficio di questo secondo.

13.- Questa Corte si mostra d'altronde sensibile anche all'esigenza di garantire l'effettività del diritto di difesa del socio coobbligato: milita in tal senso l'orientamento in base al quale al socio receduto in epoca antecedente alla notificazione dell'atto impositivo alla società va notificato l'atto medesimo oppure, in alternativa, una cartella di pagamento che non si limiti a rinviare all'avviso di accertamento notificato alla società, bensì contenga l'illustrazione degli elementi di fatto e delle ragioni di diritto a fondamento della pretesa (Cass. n. 1281/20).

13.1.- E, sul piano generale, si è chiarito che comunque occorre che la cartella di pagamento poi notificata al coobbligato riporti la ragione della pretesa, cioè l'estensione, a titolo di responsabilità solidale, della richiesta di pagamento del tributo di cui è soggetto passivo il debitore iscritto a ruolo (Cass. nn. 10648 e 10649/22).

La pienezza delle difese che il coobbligato può svolgere realizza quindi il bilanciamento con la specialità dell'azione riscossiva.

La censura complessivamente proposta va quindi accolta e va affermato il seguente principio di diritto:

"In tema di procedimento di riscossione a mezzo ruolo, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, la tempestiva notificazione della cartella a uno di loro impedisce che si produca la decadenza prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25".

14.- Fondato è poi il terzo motivo di ricorso, col quale si denuncia la nullità della sentenza per avere dichiarato il difetto di legittimazione passiva dell'Agenzia delle entrate, giacchè, per consolidato orientamento di questa Corte (tra tutte, v. Cass. n. 22729/16) la legittimazione passiva, in relazione alle controversie in cui si discute della notificazione delle notificazione delle cartelle spetta all'ente impositore.

14.1.- Il ricorso va in definitiva accolto, e la sentenza cassata, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Liguria in diversa composizione, per la decisione delle questioni ancora sub iudice.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Liguria in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 10 agosto 2022

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza