

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23925 Anno 2026
Presidente: HMELJAK TANIA
Relatore: GRASSO GIANLUCA
Data pubblicazione: 23/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10785/2024 R.G. proposto da:
GOMEK S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'avvocato Massimo Basilavecchia;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE, in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona
del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentate e difese
dall'Avvocatura generale dello Stato;

-controricorrenti-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo
grado dell'Abruzzo n. 756/2023, depositata il 30 ottobre 2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 7 luglio 2026
dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – La società Gomec S.r.l., in qualità di cessionaria di un
ramo d'azienda della società Corpa S.r.l., impugnava dinanzi alla
Commissione tributaria provinciale di Teramo l'intimazione di

pagamento notificata il 2 febbraio 2022, con la quale, ai sensi dell'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997, le veniva richiesto il pagamento della somma complessiva di euro 1.753.795,95, quale responsabile in solido dei debiti tributari della società cedente, afferenti a cartelle emesse negli anni 2018 e 2019 relative all'IVA per gli anni 2015 e 2016 e a ritenute d'acconto IRPEF per l'anno 2015.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate - Riscossione, contestando le avverse deduzioni e deducendo, altresì, il proprio difetto di legittimazione passiva.

Interveniva volontariamente anche l'Agenzia delle entrate, chiedendo il rigetto del ricorso.

La Commissione tributaria provinciale di Teramo, con sentenza n. 113/2022, pubblicata il 23 maggio 2022, rigettava il ricorso.

2. - La società contribuente proponeva appello avverso la predetta decisione.

Si costituivano nel giudizio di appello sia l'Agenzia delle entrate - Riscossione sia l'Agenzia delle entrate, entrambe chiedendo il rigetto dell'impugnazione.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione 1, con sentenza n. 756/2023, depositata il 30 ottobre 2023, rigettava l'appello.

3. - Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società Gomec S.r.l., affidandolo a quattro motivi.

Resistono, in qualità di controricorrenti, l'Agenzia delle entrate - Riscossione e l'Agenzia delle entrate.

4. - Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

La ricorrente ha depositato una memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Con il primo motivo di ricorso la società deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente espone che la sentenza impugnata avrebbe erroneamente ricondotto la fattispecie nell'ambito del comma 4 della disposizione citata, ritenendo configurabile una responsabilità illimitata del cessionario per effetto della ritenuta sussistenza di una cessione in frode. Secondo la prospettazione della ricorrente, l'errore della decisione consiste nell'aver confuso due piani distinti: da un lato, quello dell'individuazione dell'oggetto del trasferimento, ossia se si fosse in presenza della cessione dell'intera azienda ovvero di un autonomo ramo d'azienda; dall'altro, quello delle limitazioni della responsabilità del cessionario, destinate a operare solo dopo che sia stato preliminarmente accertato l'ambito oggettivo del trasferimento. La ricorrente assume che, nel caso di cessione di ramo d'azienda, la responsabilità del cessionario non possa che rimanere circoscritta ai debiti inerenti al ramo trasferito, poiché la necessaria corrispondenza tra oggetto della cessione e debiti accollati *ex lege* opera a monte rispetto alla questione della frode e non può essere elisa dalla qualificazione fraudolenta dell'operazione. La società deduce che i giudici di appello avrebbero negato l'autonomia del ramo non già sulla base di una valutazione oggettiva della consistenza e dell'autonomia funzionale del compendio trasferito, bensì valorizzando elementi che, nella stessa prospettazione della sentenza, sarebbero stati utilizzati per affermare la frode. In particolare, vengono richiamati il presunto depauperamento patrimoniale della cedente Corpa S.r.l. successivo alla cessione e la difficile riscuotibilità dei crediti verso ATAC; elementi che, secondo la ricorrente, potrebbero al più rilevare ai fini della verifica dell'*eventus damni*, ma non sarebbero idonei a

negare *ex post* l'autonomia del ramo aziendale trasferito. La sentenza, pur affermando che la situazione da considerare è quella esistente alla data del trasferimento, avrebbe poi valorizzato vicende successive alla cessione per escludere l'esistenza di due rami autonomi e indipendenti. Nel ricorso si evidenzia che i debiti oggetto dell'intimazione riguardavano omessi versamenti IVA per gli anni 2015 e 2016 e ritenute d'acconto IRPEF per l'anno 2015, mentre il ramo trasferito aveva ad oggetto rapporti di appalto iniziati non prima del 2017, segnatamente gli appalti con Poliservice s.p.a., Acea s.p.a. e TEAM s.p.a. Da ciò la ricorrente trae la conseguenza che i debiti fiscali azionati dall'Amministrazione sarebbero maturati al di fuori dell'oggetto del ramo d'azienda trasferito e sarebbero, quindi, estranei al compendio ceduto. La società richiama altresì i bilanci 2017 e 2018 della cedente, sostenendo che Corpa S.r.l. avrebbe conservato, anche dopo il trasferimento, un patrimonio di rapporti giuridici non interessato dalla cessione, sia sul versante attivo sia su quello passivo. La ricorrente contesta, quindi, l'affermazione della sentenza secondo cui non esistevano due distinti rami d'azienda, ma un'unica azienda, osservando che proprio la stessa ricostruzione dei giudici di merito, laddove individua una *bad company* e una *new company*, presupporrebbe l'esistenza di compendi aziendali distinti. Secondo la società, la questione decisiva era stabilire, sulla base dei dati contrattuali e di bilancio, se il ramo ceduto fosse dotato di autonomia funzionale e fosse distinto dal ramo rimasto alla cedente; questione che, ad avviso della ricorrente, avrebbe dovuto essere risolta positivamente, senza essere condizionata dall'accertamento della frode.

1.1. – Il motivo è infondato.

La sentenza impugnata non si discosta dal quadro giurisprudenziale di riferimento, delineato da questa Sezione tributaria (Cass. n. 15948/2024; Cass. n. 29722/2020; Cass. n. 5979/2014), secondo cui le disposizioni dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997 introducono misure antielusive a tutela dei crediti tributari, di natura speciale rispetto alla ordinaria disciplina dell'art. 2560, comma 2, c.c., evitando che, attraverso il trasferimento dell'azienda o di un ramo d'azienda, od anche mediante il trasferimento frazionato di singoli beni appartenenti al complesso aziendale, l'originaria generale garanzia patrimoniale del debitore possa essere dispersa in pregiudizio dell'interesse pubblico alla riscossione delle entrate finanziarie.

Tali misure, che trovano giustificazione nella particolare rilevanza che il complesso dei beni destinati all'esercizio di una attività economica organizzata assume rispetto alla generale responsabilità patrimoniale cui il debitore è tenuto ai sensi dell'art. 2741 c.c., si risolvono nella previsione di una responsabilità solidale e sussidiaria del soggetto cessionario per i debiti tributari gravanti sul soggetto cedente, modulata secondo una diversa estensione correlata al legittimo affidamento ingenerato dalle informazioni fornite dalla Amministrazione finanziaria al soggetto cessionario, venendo la norma a distinguere nettamente la ipotesi di cessione d'azienda conforme a legge (art. 14, commi 1, 2 e 3) dal negozio di cessione d'azienda in frode al Fisco (art. 14, commi 4 e 5), nel primo caso conformando la responsabilità del soggetto cessionario come sussidiaria (*beneficium excussionis*) e limitata nel quantum (entro il valore della cessione della azienda o del ramo di azienda) e nell'oggetto (con riferimento alle imposte e sanzioni relative a violazioni commesse dal soggetto cedente nel triennio anteriore al trasferimento dell'azienda o del ramo, ovvero relative a violazioni

commesse anche anteriormente, per sanzioni od imposte «già irrogate o contestate - nel triennio» - comma 1 -, ovvero entro i limiti del «debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi» - commi 2 e 3 -) secondo un criterio incentivante volto a premiare la diligenza del soggetto cessionario nell'acquisire dagli Uffici finanziari, prima della conclusione del negozio traslativo, le informazioni sulla posizione debitoria del soggetto cedente nei confronti del Fisco; nel secondo caso (accordo fraudolento), escludendo espressamente ogni precedente limitazione di responsabilità del cessionario (art. 14, comma 4), ed introducendo una presunzione legale iuris tantum di cessione in frode «quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante» (art. 14, comma 5).

Con specifico riferimento alla censura de qua, si rileva che la norma in esame (art. 14, cit.), accanto alla responsabilità del cedente per i tributi gravanti sull'azienda ceduta, pone la responsabilità solidale del cessionario dell'azienda, della quale modula diversamente l'estensione, a seconda che si verta in ipotesi di cessione conforme alla legge (primi tre commi dell'art. 14) o di cessione in frode dei crediti tributari (quarto e quinto comma dell'art. 14).

Tanto nella prima ipotesi (responsabilità solidale, sussidiaria e limitata, del cessionario) quanto nella seconda ipotesi (responsabilità solidale ed illimitata del cessionario), è escluso che al cessionario debba essere notificato l'avviso di accertamento diretto al cedente, in mancanza di un'espressa deroga al principio generale secondo cui l'avviso di accertamento è notificato al contribuente (art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973) e non

ad altri soggetti che, a vario titolo, possano essere tenuti al pagamento dell'imposta accertata.

In caso di cessione in frode, come accertato nella fattispecie, la limitazione della responsabilità del cessionario ai soli debiti inerenti al ramo d'azienda ceduto non trova applicazione.

2. – Con il secondo motivo di ricorso la società denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente censura la sentenza nella parte in cui ha ritenuto che la cessione del ramo d'azienda fosse stata attuata in frode al creditore Fisco e che, conseguentemente, il cessionario dovesse rispondere solidalmente e illimitatamente dei debiti tributari della cedente, senza limiti temporali e indipendentemente dalle risultanze dei certificati rilasciati dagli uffici competenti. Secondo la società, i giudici di secondo grado avrebbero fondato il giudizio di frode su due elementi principali: la conoscenza, da parte della compagine della cessionaria, dei debiti della cedente, e la ritenuta insufficienza del patrimonio residuo di Corpa S.r.l. dopo la cessione.

La ricorrente deduce che la conoscenza dei debiti non sarebbe, di per sé, decisiva per qualificare la cessione come fraudolenta. Tale conoscenza, peraltro, non sarebbe mai stata negata, ma sarebbe stata accompagnata dal rilievo che l'Amministrazione aveva rilasciato il certificato negativo previsto dall'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, dal quale non risultavano debiti riscuotibili idonei a coinvolgere la responsabilità della cessionaria. La società sostiene, quindi, che l'elemento soggettivo della conoscenza non basta a integrare la frode se manca l'elemento oggettivo, ossia un effettivo pregiudizio alla garanzia patrimoniale dell'Erario.

Quanto all'elemento oggettivo, la ricorrente contesta l'affermazione secondo cui la cessione avrebbe depauperato il patrimonio della cedente. Essa evidenzia che Corpa S.r.l., dopo la cessione, sarebbe rimasta titolare di un rilevante patrimonio di beni mobili e di crediti. In particolare, nel ricorso si richiama quanto dedotto in appello circa il fatto che, dei quarantasei veicoli originariamente in dotazione alla società, solo dodici sarebbero stati trasferiti con il ramo d'azienda, rimanendo nel patrimonio della cedente trentaquattro automezzi; si deduce altresì che le successive vendite di tali automezzi sarebbero avvenute a prezzi di mercato e avrebbero dimostrato la liquidabilità del parco veicolare residuo a garanzia delle ragioni del Fisco.

La ricorrente censura altresì la svalutazione, operata dai giudici di secondo grado, dei dati economico-finanziari della cessione. Essa deduce che il corrispettivo di euro 150.000,00 sarebbe stato congruo, come risultante da una perizia di stima mai contestata dal Fisco nel merito e mai oggetto di rettifica ai fini fiscali. La società aggiunge che tale valore sarebbe risultato, anche secondo la ricostruzione contabile prospettata in appello, superiore all'utile netto derivato alla cessionaria dall'esecuzione degli appalti acquisiti, quantificato nel ricorso in euro 25.357,93. Da ciò la ricorrente desume che l'operazione avrebbe prodotto un beneficio per Corpa S.r.l., la quale avrebbe incamerato un valore superiore all'utile che avrebbe potuto conseguire dalla diretta gestione degli appalti.

Il motivo, inoltre, censura l'utilizzo da parte della sentenza di elementi sopravvenuti rispetto alla data della cessione per affermare il carattere fraudolento dell'operazione. Secondo la ricorrente, la valutazione dell'*eventus damni* avrebbe dovuto essere condotta con riferimento al momento dell'atto di trasferimento,

mentre la decisione impugnata avrebbe considerato vicende successive, quali l'andamento del patrimonio della cedente, la difficoltà di riscossione dei crediti verso ATAC e la successiva inattività di Corpa S.r.l. La società sostiene che tali elementi non potevano essere utilizzati per qualificare *ex post* come fraudolenta una cessione che, al momento in cui fu compiuta, avrebbe lasciato alla cedente beni e crediti idonei a costituire garanzia patrimoniale.

La ricorrente deduce anche che la cessione del ramo aziendale non sarebbe stata finalizzata a sottrarre garanzie all'Erario, ma a fronteggiare una difficoltà finanziaria legata ai ritardi nei pagamenti da parte di ATAC e alla necessità di non compromettere l'esecuzione degli appalti trasferiti.

Con il medesimo motivo la ricorrente deduce la violazione dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, sostenendo che la Corte di giustizia tributaria non avrebbe considerato il profilo della possibile emissione di note di variazione in diminuzione in caso di mancato pagamento dei crediti da parte di ATAC. Secondo il ricorso, qualora i crediti fossero risultati inesigibili a causa della procedura concorsuale, Corpa S.r.l. avrebbe potuto azzerare il debito IVA verso l'Erario portando in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione. Ne conseguirebbe che la sentenza avrebbe attribuito rilievo ad un dato, l'asserita inesigibilità dei crediti verso ATAC, che sarebbe non solo indimostrato o smentito dagli atti, ma comunque inconferente, poiché l'eventuale mancato pagamento avrebbe potuto generare un credito IVA in favore della società cedente.

Infine, la ricorrente contesta la decisione nella parte in cui ha negato ogni rilievo al certificato negativo di pendenze fiscali rilasciato dall'Agenzia delle entrate. Pur riconoscendo che, in presenza di frode, il certificato negativo non produce automaticamente l'effetto liberatorio, la società sostiene che esso

avrebbe dovuto comunque essere valorizzato nella valutazione complessiva dell'asserito disegno fraudolento.

2.1. – Il motivo è in parte inammissibile e in parte infondato.

La censura è inammissibile là dove sollecita una rivalutazione delle risultanze istruttorie.

In tema di ricorso per cassazione, deve ritenersi inammissibile il motivo di impugnazione con cui la parte ricorrente sostenga un'alternativa ricostruzione della vicenda fattuale, pur ove risultino allegati al ricorso gli atti processuali sui quali fonda la propria diversa interpretazione, essendo precluso nel giudizio di legittimità un vaglio che riporti a un nuovo apprezzamento del complesso istruttorio nel suo insieme (Cass. n. 10927/2024). In tema di scrutinio di legittimità del ragionamento sulle prove adottato del giudice di merito, la valutazione del materiale probatorio - in quanto destinata a risolversi nella scelta di uno (o più) tra i possibili contenuti informativi che il singolo mezzo di prova è, per sua natura, in grado di offrire all'osservazione e alla valutazione del giudicante - costituisce espressione della discrezionalità valutativa del giudice di merito ed è estranea ai compiti istituzionali della S.C., restando totalmente interdetta alle parti la possibilità di discutere, in sede di legittimità, del modo attraverso il quale, nei gradi di merito, sono state compiute le predette valutazioni.

La doglianza appare infondata riguardo alla contestazione secondo cui la Corte di giustizia tributaria avrebbe dato esclusiva rilevanza all'intento fraudolento, mentre la pronuncia ritiene sussistente la frode sulla base di una pluralità di elementi convergenti.

In primo luogo valorizza la sostanziale identità degli assetti proprietari della società cedente e della società cessionaria, entrambe riconducibili al medesimo nucleo familiare, ravvisando

una profonda commistione tra le due compagini sociali. Inoltre, evidenzia che la cessionaria era consapevole della situazione debitoria della cedente, poiché i debiti derivavano da imposte dichiarate ma non versate e risultava già inviata alla cedente una comunicazione di irregolarità relativa a tali omissioni.

La CGT-2 osserva poi che l'operazione non integra una reale cessione di ramo d'azienda autonomamente funzionale. Dopo il trasferimento, la società cedente rimane sostanzialmente inattiva, con un patrimonio progressivamente depauperato, immobilizzazioni drasticamente ridotte, ricavi in costante diminuzione fino ad azzerarsi e crediti riferibili quasi esclusivamente ad Atac, caratterizzati da rilevanti difficoltà di riscossione.

Parallelamente, la cessionaria acquisisce invece la parte economicamente più produttiva dell'attività, costituita dai contratti di appalto con ACEA, TEAM e Poliservice. Secondo la sentenza, più che una vera cessione di ramo d'azienda, si realizza una separazione tra una società gravata da debiti e crediti di difficile realizzo e una società destinataria degli asset più redditizi e delle migliori prospettive economiche.

La Corte sottolinea altresì che la società cedente si trovava già in una situazione di illiquidità, dimostrata dall'omesso versamento di imposte integralmente dichiarate, e che i debiti tributari sono stati iscritti a ruolo e portati a conoscenza della contribuente mediante cartelle notificate pochi mesi dopo la cessione. Ritiene quindi che le parti fossero consapevoli della situazione debitoria esistente al momento dell'operazione.

Richiamando i principi elaborati in materia di revocatoria, la sentenza afferma inoltre che la frode ricorre non soltanto quando il debitore divenga totalmente incapiente, ma anche quando l'atto renda più difficile o incerta la soddisfazione del credito tributario. In

tale prospettiva, la cessione ha ridotto la garanzia patrimoniale del Fisco, trasferendo gli asset più produttivi e lasciando nella disponibilità della cedente principalmente crediti di difficile realizzo.

Quanto alla prospettata incidenza dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, la possibile emissione di note di variazione in diminuzione, in caso di mancato pagamento dei crediti verso Atac, non elide il dato, valorizzato dalla Corte territoriale, della maggiore difficoltà di soddisfacimento del credito erariale conseguente al trasferimento degli asset più produttivi alla cessionaria e alla permanenza, in capo alla cedente, di crediti assoggettati alla procedura di concordato preventivo della debitrice.

Né assume rilievo dirimente il certificato negativo rilasciato dagli uffici, poiché, una volta accertata la cessione in frode ai crediti tributari, l'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997 esclude l'operatività dei limiti di responsabilità previsti per la cessione conforme a legge e consente di affermare la responsabilità solidale e illimitata del cessionario.

Dalla pronuncia emerge pertanto una motivazione articolata sugli elementi probatori posti a fondamento della frode.

3. - Con il terzo motivo di ricorso la società deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., censurando la sentenza nella parte in cui ha ritenuto sufficiente la motivazione dell'intimazione di pagamento notificata alla società. I giudici di secondo grado hanno affermato che l'intimazione recava l'indicazione delle cartelle di pagamento, degli importi, delle annualità e della qualità di Gomec S.r.l. quale responsabile in solido del debito erariale maturato da Corpa S.r.l. ai sensi dell'art. 14, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997, ritenendo tali elementi idonei a rendere comprensibili le ragioni della pretesa.

La ricorrente contesta tale conclusione, rilevando che il vizio di motivazione dell'intimazione era stato dedotto sotto due distinti profili: da un lato, la mancata allegazione o trascrizione degli atti richiamati, in particolare delle cartelle di pagamento presupposte, delle quali l'Agente della riscossione aveva comprovato la notifica a Corpa S.r.l., ma non a Gomec S.r.l.; dall'altro, la mancanza di qualsiasi indicazione degli elementi dai quali sarebbe stata desunta la frode, qualificazione posta a fondamento dell'applicazione dell'art. 14, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997. Secondo il ricorso, la sentenza avrebbe esaminato soltanto il primo profilo, relativo alla conoscibilità dei debiti sottesi, omettendo di confrontarsi con il secondo, attinente alla contestazione della frode.

La società assume che l'Amministrazione non avrebbe potuto limitarsi a richiamare il comma 4 della norma, ma avrebbe dovuto indicare nell'atto gli atti, i comportamenti e le circostanze dai quali desumeva la sussistenza del disegno fraudolento. La mera indicazione della disposizione normativa, secondo la prospettazione del ricorso, non sarebbe sufficiente a soddisfare l'obbligo motivazionale imposto dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Si censura, inoltre, l'affermazione della sentenza secondo cui i modelli ministeriali delle cartelle e degli atti della riscossione renderebbero sufficiente l'indicazione degli elementi essenziali del debito. Secondo la società, la modulistica non può prevalere sulla norma di legge che impone la motivazione dell'atto, specie quando l'Amministrazione contesti una condotta fraudolenta dalla quale derivano effetti così incisivi sulla posizione del destinatario. L'atto avrebbe dovuto quindi esplicitare le ragioni della contestazione, non potendo la carenza motivazionale essere colmata in giudizio

mediante argomentazioni successivamente sviluppate dalle parti o recepite dal giudice.

3.1. – Il motivo è infondato.

In tema di responsabilità solidale, di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, per i debiti pregressi relativi all'azienda ceduta, soggetto passivo dell'imposta, nei cui confronti deve essere svolta l'attività accertativa, è esclusivamente il cedente, nei cui soli confronti si è realizzato il presupposto impositivo, laddove, correttamente, l'amministrazione finanziaria provvede, nei confronti del cessionario, alla mera iscrizione a ruolo dell'importo non versato dal cedente, in forza della citata responsabilità solidale, senza che sia necessario che la cartella sia preceduta anche da un preventivo atto di accertamento nei suoi confronti (Cass. n. 10377/2022).

È infatti 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, in particolare la cessione del bene, il che implica che è nei confronti del medesimo che deve essere notificato, eventualmente, un avviso di accertamento contenente la motivazione nella quale deve specificamente essere contestata la sussistenza dei presupposti per la pretesa impositiva.

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, cit. Quel che dunque rileva, ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di motivazione della cartella di pagamento allo stesso notificato, è che in essa sia riportata la ragione della pretesa, cioè la estensione, a titolo di responsabilità solidale, della richiesta di

pagamento del tributo di cui è soggetto passivo il cedente, potendo, sotto tale profilo, ritenersi assolto l'onere di motivazione mediante il mero riferimento alla previsione di cui all'art. 14, cit., come avvenuto nella presente fattispecie.

Né potrebbe valere l'ulteriore profilo relativo alla mancata indicazione delle specifiche ragioni per le quali la ricorrente è identificata quale responsabile in via solidale, posto che tale profilo deriva dalla messa a conoscenza della circostanza che la pretesa è fatta valere proprio in considerazione della estensione nei confronti della cessionaria, in via solidale, della responsabilità già gravante sulla cedente per il pagamento dei debiti tributari.

Nell'intimazione opposta, nella sezione «dettaglio del debito», risultano esplicitati i titoli sottesi, con valorizzazione delle ragioni della pretesa, degli importi dovuti e di ulteriori dati di dettaglio, ivi compreso il richiamo all'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997. La mancata allegazione o trascrizione integrale delle cartelle presupposte non determina, pertanto, l'invalidità dell'intimazione.

4. – Con il quarto motivo di ricorso la società denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 25, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 1, comma 5-*bis*, del d.l. n. 106 del 2005, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 156 del 2005, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente censura la sentenza nella parte in cui ha respinto la doglianza relativa alla mancata notifica alla cessionaria delle cartelle sottese all'intimazione di pagamento e alla conseguente decadenza dell'Amministrazione dalla pretesa nei confronti di Gomec S.r.l. I giudici di secondo grado hanno richiamato l'orientamento secondo cui, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, la tempestiva notificazione della cartella ad uno di essi impedisce che si produca la decadenza prevista dall'art. 25 d.P.R. n. 602 del

1973, anche nei confronti degli altri obbligati solidali. La ricorrente riconosce che tale orientamento è prevalente, ma ne contesta l'applicazione al caso concreto, richiamando un diverso precedente di legittimità citato negli scritti difensivi, secondo cui i termini di decadenza non si interrompono nei riguardi degli altri debitori solidali anche se l'ente impositore abbia notificato tempestivamente la cartella ad uno dei condebitori. La società sostiene che l'interpretazione seguita dalla sentenza impugnata è potenzialmente lesiva delle possibilità difensive del cessionario d'azienda e, più in generale, del coobbligato solidale dipendente, poiché consente di agire nei suoi confronti mediante intimazione senza che egli abbia ricevuto la cartella di pagamento e senza che gli sia stato riconosciuto il termine ordinario di sessanta giorni per il pagamento. La ricorrente valorizza, a sostegno della necessità di un ripensamento dell'orientamento prevalente, le modifiche introdotte o previste nell'ambito della riforma fiscale del 2023, con particolare riferimento all'art. 18 l. n. 111 del 2023 e all'art. 7, comma 1-quater, l. n. 212 del 2000, come novellato, nella parte in cui disciplinano la riscossione nei confronti dei coobbligati solidali paritetici e dipendenti al fine di assicurare un corretto equilibrio tra tutela del credito erariale e diritto di difesa. Secondo il ricorso, anche se la nuova normativa non dovesse avere efficacia retroattiva, essa avrebbe comunque valore indicativo di un'esigenza di maggiore tutela del condebitore solidale, al quale dovrebbe essere garantita la conoscenza dell'atto presupposto. La società osserva, inoltre, che le considerazioni poste a base dell'orientamento prevalente possono essere lette in senso opposto nel caso in cui l'Amministrazione agisca direttamente nei confronti del coobbligato solidale dipendente: se il Fisco decide di procedere contro un determinato debitore, questi deve aver ricevuto la

cartella di pagamento entro i termini di legge. La disgiuntiva contenuta nell'obbligo di notifica della cartella non significherebbe, secondo il ricorso, che la notifica all'uno abbia effetti diretti nei confronti dell'altro, ma solo che l'Amministrazione può scegliere il debitore nei cui confronti agire, fermo restando che il soggetto concretamente destinatario dell'azione deve essere posto in condizione di conoscere tempestivamente il titolo e di esercitare le proprie difese.

4.1. – Il motivo è infondato.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, 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 (Cass. n. 27713/2022; Cass. n. 20766/2021; Cass. n. 2545/2018).

L'indirizzo si correla all'orientamento consolidato, il quale vuole che l'avviso di accertamento validamente notificato solo ad alcuni condebitori solidali - benché 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 (Cass. n. 406/1993; Cass. n. 6729/1995;

Cass. n. 27005/2007; Cass. n. 1463/2016; Cass. n. 11947/2016; Cass. n. 13248/2017; Cass. n. 13249/2017; Cass. n. 1151/2018; in termini analoghi, in tema di solidarietà nel pagamento delle sanzioni amministrative tributarie, Cass. n. 25993/2014).

In questo panorama è emersa qualche voce dissonante. Da un lato, difatti, si è sostenuto (Cass. n. 24301/2009) che, poiché i termini entro i quali, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, 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 né le norme relative all'interruzione della prescrizione, né quelle degli artt. 2941 ss. c.c., che si riferiscono alla sospensione.

Su questa falsariga, si è stabilito (Cass. n. 29845/2017) che la tempestiva notificazione della cartella di pagamento a uno dei condebitori solidali non interrompe i termini di decadenza nei riguardi degli altri.

Va condiviso l'orientamento maggioritario espresso da questa Corte.

L'obbligazione tributaria, sebbene mutui i tratti generali dell'obbligazione civile, ha caratteri di specialità che la rendono 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. 8094/2020, 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.

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. 22748/2019).

Non è d'altronde configurabile la disparità ingiustificata di trattamento ravvisata 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, perché l'essere o no a conoscenza dell'atto, ai fini della produzione degli effetti di esso, è ininfluenza (Corte cost. n. 8/1975).

La specialità si riverbera poi sul regime della riscossione coattiva delle imposte. Il regime è dunque 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. n. 281/2011; Corte cost. n. 90/2018; Corte cost. n. 175/2018; Corte cost. n. 104/2019; Corte cost. n. 142/2020).

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 prescrizione applicabile. La regola emerge già dal tenore dell'art.

25 del d.P.R. n. 602 del 1973. 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, l'art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, 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»*.

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, né viene inciso in una qualsiasi situazione giuridica soggettiva di cui sia titolare (Cass., sez. un., n. 13143/2022).

Ritenere che l'agente per la riscossione debba notificare la cartella a tutti i coobbligati entro il termine previsto dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 inevitabilmente implica che nei confronti di quello (o di 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. 18184/2013).

Il richiamo, contenuto nel ricorso, alle successive modifiche introdotte nell'ambito della riforma fiscale del 2023 non conduce a diversa conclusione, trattandosi di disposizioni non applicabili *ratione temporis* alla fattispecie e, comunque, non idonee a incidere sull'orientamento giurisprudenziale applicabile al caso di specie, fondato sulla specialità della disciplina tributaria della riscossione e sugli effetti conservativi della tempestiva notificazione dell'atto a uno dei condebitori solidali.

5. – In conclusione, il ricorso va rigettato e le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 14.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013, stante il tenore della pronuncia, va dato atto, ai sensi

dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dell'art. 13, comma 1-bis, del d.P.R. n. 115 del 2002, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria del 7 luglio 2026.

La Presidente

Tania Hmeljak