



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI	Presidente
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere
FILIPPO D'AQUINO	Consigliere
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere-Rel.
ANNACHIARA MASSAFRA	Consigliere

Oggetto:

*IMPOSTE DIRETTE ACCERTAMENTO Ud.06/10/2023 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11727/2016 R.G. proposto da:

████████████████████, rappresentato e difeso dagli Avv.ti RINALDI ANDREA (RNLNDR69T04G224B), pec andrea.rinaldi@ordineavvocatipadova.it e ROCCA RICCARDO (RCCR63C02F382D), pec riccardo.rocca@ordineavvocatipadova.it;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), pec ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it, che la rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della LIGURIA n. 1165/2015 depositata il 04/11/2015.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 06/10/2023 dal Consigliere ANDREA ANTONIO SALEMME.

Rilevato che:

1. In sede di controllo del modello unico 760 per l'anno d'imposta 2007 presentato da [REDACTED] S.R.L., ora fallita, di cui [REDACTED] ricopriva la carica di amministratore, l'Agenzia delle entrate di Genova iscriveva a ruolo la somma di euro 6.657,80 a titolo di versamenti dell'IRAP ritardati od omessi, la somma di euro 7.722,48 a titolo di recupero dell'IRES, e la somma di euro 68.925,47 a titolo di IVA non versata. I ruoli straordinari n. 2010/900248, n. 2010/900249 e n. 2010/900250, così formati, venivano resi esecutivi il 26.11.2010.

In data 17.2.2011, Equitalia Sestri S.P.A. notificava al [REDACTED], quale coobbligato responsabile in solido con la società, la cartella di pagamento n. 04820110003378266001 per omessi versamenti risultanti da "controllo della dichiarazione mod. unico 760 società di capitali, enti commerciali ed equiparati, anno d'imposta 2007", con la quale gli era intimato il pagamento della somma complessiva di euro 83.311,63 per l'omesso versamento di IRAP, IRES ed IVA in relazione al 2007, oltre interessi e sanzioni, di cui ai suddetti ruoli.

2. Il [REDACTED] proponeva impugnazione innanzi alla CTP di Genova, la quale, con sentenza n. 84/20/12, pronunciata il 14.3.2012 e depositata il 12.4.2012, accoglieva il ricorso, sul duplice rilievo che la cartella di pagamento impugnata non era stata preceduta da alcun atto di accertamento, rimanendo così la responsabilità in capo alla società, "in quanto così dispone l'art. 7 del D.L. n. 269 del 30.9.2003", e che l'Ufficio avrebbe dovuto notificare propedeutico avviso bonario, "secondo la normativa riferita all'art. 6, comma 5, L. 212/ 2000".



3. L'Ufficio proponeva appello innanzi alla CTR della Liguria, la quale, con la sentenza in epigrafe, accoglieva il ricorso, sulla base della seguente motivazione:

Dall'esame degli atti e documenti del processo emerge c[om]e la pretesa fiscale contenuta nella cartella non sia oggetto di contestazione specifica, ovverosia non risulta esser stata dimostrata una sostanziale difformità fra le somme iscritte a ruolo e quelle da versare.

La responsabilità degli amministratori per le imposte dovute dalla società è sancita dall'art. 36 DPR 602/73 e trae origine da una obbligazione ex lege derivante dalle norme civilistiche in materia societaria [...].

Per quanto concerne l'obbligo della notifica dell'avviso bonario la Suprema Corte ha confermato, sent. 13343/2012, che sussiste tale obbligo soltanto qualora dal controllo automatico emergano errori nella dichiarazione.

Orbene, nel caso di specie, non è dato rilevare alcun errore nella dichiarazione né il contribuente si è attivato a provarne l'esistenza.

Al di fuori del caso in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione non è fatto obbligo di notificare al contribuente avviso bonario (ord. Cass. n. 22035/2010).

Il contribuente, pertanto, nella sua qualità di amministratore, è tenuto al pagamento delle somme portate in cartella[,] in quanto responsabile del mancato o ritardato pagamento delle imposte societarie.

4. Propone ricorso per cassazione il ██████████ con sei motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso. Il contribuente deposita altresì ampia memoria addì 20 settembre 2023, mediante la



quale illustra ulteriormente le proprie ragioni, anche in prospettiva di replica al controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo si denuncia: "Ex art. 360 comma I n. 4), c.p.c.: nullità della sentenza per assoluta carenza d'illustrazione dei motivi d'appello (violazione dell'arti. 1, 36 e 61 d.lgs. 546/92, in combinazione con gli arti. 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c.)".

1.1. "In via preliminare e del tutto assorbente, va denunciata la nullità della sentenza impugnata per mancanza di adeguata esposizione dei motivi del gravame dell'Ufficio (e, in genere, dei fatti di causa) e, conseguentemente, per mancata esplicitazione, a confronto con i detti motivi e con le ragioni della decisione di primo grado, delle ragioni della sua riforma in appello".

1.2. Il motivo è inammissibile.

Proposto appello dall'Ufficio, non dimostra il contribuente di avere alcun concreto interesse all'accoglimento della censura che ne occupa.

2. Con il secondo motivo si denuncia: "Ex art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c.: omesso esame circa un fatto decisivo della sentenza relativo alla presunta 'mancata contestazione specifica della pretesa fiscale'".

2.1. "La sentenza oggetto del presente gravame è ulteriormente viziata perché si basa sull'errata premessa che 'la pretesa fiscale contenuta nella cartella non [è] oggetto di contestazione specifica [...]'. "Al contrario [...], la cartella di pagamento in questione non è stata preceduta da alcun atto d'accertamento che fosse autonomamente impugnabile, né essa stessa precisava in alcun modo su quali norme di legge si fondasse la pretesa [...], sicché il ricorrente non era stato posto minimamente in grado di sollevare alcuna contestazione alla detta pretesa [...]". "La contestata affermazione



della Commissione tributaria regionale di Genova non corrisponde dunque al vero e, conseguentemente, il suo difetto di veridicità travolge e priva di validità anche la sua decisione [...]”.

2.2. Il motivo è manifestamente infondato.

Vero è che, nella sentenza impugnata, la CTR, alla stregua di un asserto su cui si appuntano le critiche del ricorrente, scrive non essere “la pretesa fiscale contenuta nella cartella” “oggetto di contestazione specifica”; subito in appresso essa però soggiunge anche: “... ovverosia non risulta esser stata dimostrata una sostanziale difformità fra le somme iscritte a ruolo e quelle da versare”.

Indi la non contestazione di cui ragiona la CTR è riferita “sic et simpliciter” alle somme sostanzianti il credito dell’Amministrazione.

La CTR ha invece ben presente che il ricorrente ha contestato, e contesta, le pretese dell’Amministrazione siccome (anche) a lui direttamente rivolte, al punto di darne esplicitamente atto nella parte dedicata al “fatto e svolgimento del processo”, ove esplicitamente scrive: “Il contribuente contestava l’assunto dell’appellante chiedendo il rigetto dell’appello e la conferma della sentenza impugnata”.

3. Con il terzo motivo (indicato con il numero 2-bis) si denuncia: “Ex art. 360, comma 1, n. 3) e n. 4), c.p.c.: vizio di motivazione della conseguente decisione (violazione degli artt. 24 e 111, comma 6, Cost. e degli artt. 132 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e 1, 36 e 61 d.lgs. 546/1992); e/o nullità della sentenza per mancanza del requisito legale della motivazione, essendo questa solo apparente e dunque inesistente (violazione degli artt. 36 e 61 d.lgs. 546/1992)”.

3.1. “Sotto un diverso profilo [...], la sentenza d'appello qui gravata è ulteriormente viziata per difetto di motivazione, in quanto essa non contiene affatto l'indicazione delle ragioni logiche e giuridiche che hanno indotto l'organo giudicante ad accogliere il



gravame [...], sicché la carenza motivazionale si radicalizza addirittura in totale assenza di motivazione". La sentenza impugnata "non va oltre un generico riferimento all'effettuato 'esame degli atti e dei documenti del processo' [...] da cui emergerebbe che la pretesa fiscale non sarebbe stata oggetto di contestazione, senza tuttavia precisare in alcun modo quali siano gli elementi, ritenuti rilevanti ai fini di una tale conclusione".

3.2. Il motivo è manifestamente infondato.

Fermo quanto già detto nella disamina del motivo precedente a proposito della reale portata della non contestazione di cui ragiona la CTR, mette qui solo conto di aggiungere che la CTR espone – alla stregua di una motivazione sia graficamente che contenutisticamente effettiva – le ragioni poste a fondamento della decisione di condivisione dell'appello agenziale.

4. Gli ultimi tre motivi possono essere enunciati, illustrati e trattati congiuntamente, sia per la parziale sovrapposibilità delle censure sia per ragioni di economia espositiva.

5. Con il quarto motivo (indicato con il n. 3) si denuncia: "Violazione e/o falsa applicazione d norme di diritto (art. 36, commi 5 e 6, d.p.r. 602/73 e art. 24 cost.) per difetto di preventivo avviso d'accertamento".

5.1. La sentenza impugnata, sebbene correttamente riconosca l'applicabilità, nel caso di specie, dell'art. 36 DPR n. 602 del 1973, incorre nella sua violazione, "avendo erroneamente trascurato che [il comma 5 di detto articolo] prevede testualmente che 'la responsabilità di cui ai commi precedenti' (ossia l[a] responsabilità di liquidatori, amministratori e soci per debiti fiscali della società anche di capitali) `è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600', sicché [...] dalla previsione



dell'art. 36, comma 5, DPR 602/73 deriva la necessità che, prima della notifica della cartella di pagamento, sia notificato un atto d'accertamento che la giustifichi". "Per di più, l'omessa notifica al ricorrente di qualunque atto d'accertamento prima della notifica della cartella di pagamento, oltre che violare – come appena evidenziato – l'art. 36, comma 5, DPR 602/73, ha anche compromesso gravemente il diritto di difesa del ricorrente, comportando così tanto la violazione dell'art. 36, comma 6, DPR 602/73 (secondo cui 'avverso l'atto di accertamento' di cui al precedente comma 5 'è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario'), quanto più in generale la violazione dell'art. 24 Cost.". "Il 'difetto di avviso bonario' ex art. 6, comma 5, L. 212/2000 era una questione appena marginale tra quelle sollevate dal ricorrente, il quale fin dal ricorso di primo grado aveva esplicitamente denunciato che 'la cartella di pagamento (...) non era preceduta dalla notifica di alcun atto di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria [...]'".

6. Con il quinto motivo (indicato con il n. 3-bis) si denuncia: "Ex art. 360, comma 1, n. 3) e n. 4) c.p.c.: vizio di motivazione della conseguente decisione (violazione degli artt. 24 e 111, comma 6, Cost. e degli artt. 132 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e 1, 36 e 61 d.lgs. 546/1992); e/o nullità della sentenza per mancanza del requisito legale della motivazione, essendo questa solo apparente e dunque inesistente (violazione degli artt. 36 e 61 d.lgs. 546/1992)".

6.1. "Sotto un diverso profilo [...], la sentenza d'appello qui gravata è ulteriormente viziata per carenza e/o difetto di motivazione, in quanto non dà minimamente conto della mancata analisi d[el] motivo d'impugnazione [relativo al]la mancata previa notifica di alcun atto d'accertamento [...], sebbene - come già evidenziato - questo fosse stato esplicitamente contestato fin dal ricorso introduttivo".



7. Con il sesto motivo (indicato con il n. 4) si denuncia: "Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto (art. 36, commi 1, 2 e 4, DPR 602/73 e art. 19 d.lgs. 46/1999) per avere posto a carico dell'amministratore i debiti fiscali della s.r.l. per IVA e IRAP".

7.1. Infine, "deve [...] ritenersi che l'art. 36 D.P.R. 602/73, trattando della responsabilità in proprio dell'amministratore (qual era, nel caso di specie, il ricorrente) per il mancato pagamento delle imposte societarie, si riferisse, all'epoca dei periodi d'imposta considerati nella cartella esattoriale di cui è causa (anno 2007), soltanto alle imposte sui redditi, in quanto l'art. 19 D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999, nella sua formulazione allora vigente, includeva il predetto art. 36 del DPR 602/73 tra le disposizioni sulla riscossione applicabili soltanto a tal genere di imposte. Non può pertanto giustificarsi la pretesa dell'Agenzia delle entrate di porre a carico del ricorrente, quale amministratore della ██████████ ██████████ s.r.l., i debiti fiscali di questa per IVA e IRAP, non rientrando tali tributi nel novero delle imposte sul reddito".

8. Tutti e tre i motivi che ne occupano – quarto, quinto e sesto (ovvero, nella numerazione del ricorso, 3, 3-bis e 4) sono fondati.

8.1. Questa S.C. ha avuto ripetutamente modo di affermare (cfr., da ultimo, Cass. n. 15378 del 2020, da cui sono tratte le citazioni a seguire) che:

- la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci di società in liquidazione, in presenza dell'integrazione delle distinte fattispecie previste dall'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per l'ipotesi di mancato pagamento delle imposte sul reddito delle persone giuridiche [...], è responsabilità per obbligazione propria "ex lege" (per gli organi, in base agli artt. 1176 e 1218 cod. civ., e per i soci di natura sussidiaria), avente natura civilistica e non tributaria, non ponendo la norma alcuna



successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno allorché la società sia cancellata dal Registro delle Imprese (cfr. Cass. n. 7327/2012; conf. Cass. nn. 29969/2019, 17020/2019);

- con riguardo ai crediti per imposta sul reddito delle persone giuridiche i cui presupposti si siano verificati a carico della società, è riconosciuta, infatti, all'amministrazione finanziaria dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 (applicabile "ratione temporis" alle sole imposte sui redditi di cui al D.Lgs. n. 46 del 1999, ex art. 19) azione di responsabilità nei confronti del liquidatore, nel caso in cui egli abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al loro pagamento, con azione esercitabile alla duplice condizione che i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione e che sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima (cfr. SU 2820/1985; conf. Cass. nn. 2768/1989, 9688/1995, 8685/2002), e tale azione è parimenti esercitabile, ai sensi dell'art. 36, 4° co., DPR n. 602/1973, nei confronti degli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta, precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili;

- quello verso il liquidatore e l'amministratore è, in conclusione, credito dell'amministrazione finanziaria non strettamente tributario, ma più che altro civilistico, il quale trova titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale vera e propria, costituente mero presupposto della responsabilità stessa (S.U. 2767/1989), ancorché detta responsabilità debba essere accertata dall'Ufficio con atto motivato da notificare ai



sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario ex art. 36 cit., penult. e ult. c. (cfr. Cass. nn. 7327/2012, 11968/2012);

- essa è, sempre, riconducibile alle norme degli artt. 1176 e 1218 c.c. (Cass. 12546/2001), con onere per l'Amministrazione di provare d'avere iscritto i relativi crediti quantomeno in ruoli provvisori, dei quali poter pretendere il pagamento in via sussidiaria nei confronti del liquidatore (Cass. 10508/2008);

- [la] peculiare responsabilità di natura civilistica e non strettamente tributaria ex art. 36 cit. è] applicabile peraltro alle sole imposte sui redditi e non all'imposizione sul valore aggiunto o sulle attività produttive (D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 19) (con riguardo all'INVIM cfr. Cass. n. 27488/2016 secondo cui, «in tema di recupero dell'INVIM dai soci di una società di capitali ormai estinta, sebbene non sia applicabile il combinato disposto degli artt. 36, comma 5, e 60 del d.P.R. n. 602 del 1973, perché limitato dall'art. 19 del d.lgs. n. 46 del 1999 all'esazione delle sole imposte dirette, l'Agenzia delle entrate è ugualmente tenuta a portare a conoscenza del contribuente, in modo da consentirgli di contestare la fondatezza della pretesa impositiva, le ragioni per le quali egli è obbligato, in base agli specifici presupposti di cui all'art. 2495 c.c., a versare l'imposta accertata in capo alla società, con la conseguenza che la cartella di pagamento, non preceduta dalla notifica di un apposito avviso di liquidazione nei confronti del socio, è illegittima»).

8.2. Nel caso di specie, il contribuente è stato attinto solo dalla cartella di pagamento oggetto di impugnazione e non anche, prioritariamente, da apposito avviso di accertamento ex art. 36,



comma 5, DPR n. 602 del 1972, peraltro autonomamente impugnabile (ai sensi del comma 6 del medesimo articolo): cartella che dunque assume un'inesistente sua automatica corresponsabilità, in via solidale, per tutti i debiti della società, compresi quelli afferenti agli omessi versamenti di IRAP ed IVA, ancorché, alla stregua della disciplina applicabile "ratione temporis", essendo in questione recuperi per l'a.i. 2007, anteriore alla novella di cui all'art. 28 D.Lgs. n. 175 del 2014, liquidatori, amministratori e soci potessero essere chiamati a rispondere solo per i debiti relativi alle imposte sui redditi e non (anche) per quelli di natura diversa (siccome afferenti ad omessi versamenti di IRAP ed IVA); ciò in dispregio della tralaticia esegesi che, come visto, costruisce la responsabilità ex art. 36 DPR n. 602 del 1973 quale autonoma obbligazione sussidiaria, e non solidale, in quanto di natura civilistica, e non fiscale.

9. In definitiva, accolti il quarto, quinto e sesto motivo, come sopra, la sentenza d'appello va cassata in relazione e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, va accolto nel merito il ricorso introduttivo del contribuente.

10. La complessità della vicenda e i diversificati esiti della vertenza nei vari gradi rispetto alle originarie domande costituiscono giustificati motivi per la compensazione integrale delle spese di merito. Le spese del grado, invece, seguono la soccombenza e sono liquidate, secondo tariffa, come da dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il quarto, il quinto ed il sesto motivo di ricorso (in questo indicati rispettivamente con i nn. 3, 3-bis e 4), rigettati gli altri.

In relazione ai motivi accolti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente.

Dichiara interamente compensate le spese processuali di entrambi i giudizi di merito.



Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese sostenute dal ricorrente nel presente grado di giudizio, che liquida in euro 7.600 per compensi ed euro 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario al 15% ed accessori come per legge.

Così deciso a Roma, lì 6 ottobre 2023.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

