CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 20 luglio 2020, n. 15377

Rilevato che
C.I. propone ricorso, affidato a cinque motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 65/6/2011 della Commissione Tributaria Provinciale dì Torino in rigetto del ricorso proposto cartella di pagamento IVA IRAP IRES 2006;
l'Agenzia delle Entrate ed il Concessionario resistono con controricorso

Considerato che

1.1. con il primo mezzo si denuncia la nullità della sentenza, ex art. 360 n. 4 c.p.c., per «omessa pronuncia su un motivo di gravame - violazione dell'art. 112 c.p.c.», non avendo la C.T.R. esaminato il motivo di appello «avente ad oggetto la richiesta di nullità della cartella di pagamento per omessa notifica dell'atto presupposto, ovverosia dell'atto di accertamento»;
1.2. la censura è infondata;
1.3. la CTR ha infatti respinto tale eccezione del contribuente sul rilievo che la cartella traeva origine da accertamento eseguito nei confronti della società Tecnocostruzioni Generali S.r.L., il cui verbale fu notificato alla suddetta società nel periodo in cui l'odierno ricorrente era amministratore della stessa, e trattavasi quindi di vicenda a lui nota, «senza necessità di propedeutico avviso di accertamento»;
2.1. con il secondo motivo sì denuncia, in rubrica, «violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto quali l'art. 73 co. 1 del TUIR n. 917/1986 e l'art. 2462 c.c.» avendo la CTR erroneamente ritenuto C.I. responsabile, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 602/73 e dell'art. 2495 c.c. per i debiti di natura tributaria contratti dalla società dianzi indicata, successivamente posta in liquidazione in data 23.3.2010, di cui era stato amministratore unico sino alla data del 20.7.2009;
2.2. il ricorrente si duole pertanto dell'illegittima notifica nei suoi confronti della cartella esattoriale, in data 19.6.2010, avente ad oggetto debiti tributari della società, essendo stato egli ritenuto «coobbligato in solido» con la Tecnocostruzioni Generali S.r.L.;
2.3. con il terzo motivo di ricorso si lamenta ««violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto quali l'art. 73 co. 1 del TUIR n. 917/1986 e l'art. 2495 c.c.» avendo la CTR ritenuto la legittimità della cartella esattoriale pur in mancanza di previa notifica, al ricorrente, di un avviso di accertamento che illustrasse «oltre ai presupposti di fatto e di diritto della pretesa (art. 42 del DPR 600/73)» anche le ragioni per le quali l'Agenzia delle entrate ritenesse responsabile dei debiti tributari sociali anche il ricorrente, quale ex amministratore unico della stessa;
2.4. con il quarto motivo di ricorso si lamenta «violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ... art. 19 D.Lgs. 46/99» per avere la CTR omesso di rilevare la limitazione della responsabilità del ricorrente alle imposte sui redditi di cui all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973;
2.5. le censure, da esaminare congiuntamente, sono fondate;
2.6. va premesso 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 i cui presupposti si siano verificati, 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);

2.7. 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, 40 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;

2.8. 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.c. (Cass. 7327/2012, 11968/2012);

2.9. 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);

2.10. con riguardo al caso in esame manca dunque quell'atto motivato che accerti la responsabilità dell'amministratore C.I. in relazione agli elementi obiettivi della sussistenza di attività nel patrimonio della società e della distrazione di tali attività a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute ed ogni eventuale integrazione avvenuta sul punto solo in corso di causa trascura che, nel giudizio tributario, l'oggetto dei dibattito processuale è delimitato da un lato dalle ragioni di fatto e di diritto esposte dall'Ufficio nell'atto impositivo impugnato, e dall'altro dagli specifici e correlati motivi d'impugnazione dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo (cfr. Cass. n. 10779/2007);

2.11. della peculiare responsabilità di natura civilistica e non strettamente tributaria ex art. 36 cit., 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 dì 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»), è pacifico che

non vi fosse cenno nell'atto impositivo per l'anno 2006, di contro l'accertamento delle circostanze fondanti la responsabilità ex art. 36 comporta un ampliamento del thema decidendum e del thema probandum non consentito (cfr. Cass. n. 19611/2015, in gen.);
2.12. nel caso in esame l'Agenzia non ha fatto valere la responsabilità dell'amministratore né ex art. 2495 c.c., né ex art. 36, d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo vigente ratione temporis (per le imposte sui redditi), ma, invece, ha direttamente dedotto l'obbligazione tributaria accertata nei confronti della società, notificando, tuttavia, la cartella al ricorrente in proprio (facendo riferimento ad un avviso di accertamento emesso nei confronti della società);
2.13. le doglianze del ricorrente devono essere quindi accolte nei sensi sopra indicati perché la sentenza d'appello non coglie la novità processuale e l'infondatezza giuridica della questione circa la responsabilità di C.I. ex art. 36 cit., il che comporta l'assorbimento delle rimanenti censure relativamente all'invalidità della notifica della cartella esattoriale;
3. sulla scorta di quanto sin qui illustrato, accolto il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, respinto il primo ed assorbito il quinto motivo, 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;
4. la complessità della vicenda e i diversificati esiti della vertenza in relazione alle originarie domande costituiscono giustificati motivi per la compensazione integrale delle spese di merito;
5. le spese della presente fase seguono la soccombenza nella misura liquidata, sulla base del valore della controversia e dell'attività difensiva spiegata, come in dispositivo

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso, respinto il primo ed assorbiti i rimanenti;
cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente;
dichiara interamente compensate le spese processuali del giudizio di merito;
condanna l'Agenzia delle entrate ed Equitalia Nord S.p.A, in solido, alla refusione delle spese sostenute dal ricorrente che liquida in tremila Euro per compensi ed Euro 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario e accessori come per legge.