

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 5 aprile 2024, n. 9170

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate notificava a LP, nella veste di responsabile ex art. 36, quarto comma, d.P.R. n. 602 del 1973, quale ex amministratore della XXX Srl - cancellata dal registro delle imprese in data 24 gennaio 2012 -, avviso di accertamento, con cui, rettificata la dichiarazione Modello Unico 2009 per Ires e Irap per l'anno 2008 della società, chiedeva le maggiori imposte dovute e irrogava le conseguenti sanzioni.

Il ricorso del contribuente, che deduceva la nullità dell'avviso per inesistenza del soggetto passivo, la carenza di responsabilità quale ex amministratore, nonché vizio di motivazione dell'atto e infondatezza dei rilievi, era accolto dalla CTP di Treviso.

La sentenza era parzialmente riformata dalla CTR, che riteneva l'avviso legittimo e fondata la ripresa a carico dell'ex amministratore, peraltro riducendo l'ammontare delle somme richieste.

LP propone ricorso per cassazione con nove motivi, poi illustrato con memoria, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente il controricorso va dichiarato inammissibile in quanto notificato tardivamente in data 24 novembre 2015 a fronte dell'intervenuta ricezione della notifica del ricorso il 12 ottobre 2015.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., omesso esame di fatto decisivo per non aver la CTR preso "alcuna posizione in merito alla dedotta violazione dell'art. 36 d.P.R. n. 602/1973, dell'art. 3 della l. 07.08.1990 e dell'art. 7 della l. 27.07.2000 n. 21", essendosi limitata al mero richiamo del contenuto di un avviso di accertamento contestato ad un soggetto terzo, "e omessa motivazione su fatto controverso per aver ritenuto la responsabilità dei soci nella misura di quanto riscosso sulla base del bilancio finale di liquidazione senza alcun riferimento all'esistenza e alla quantificazione delle somme percepite da parte dei soci".

2.1. Il motivo è inammissibile.

La doglianza non indica alcun fatto di cui sia stata omessa l'esame ma si limita a contestare l'insussistenza, in diritto, dei presupposti per ritenere la responsabilità ex art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, nonché a denunciare l'asserita omessa - o inadeguata - soluzione in diritto da parte della CTR in ordine alle doglianze sollevate nel merito e, più in generale, a contestare l'asserita insufficienza della motivazione resa dal giudice d'appello.

Va rilevato, in ogni caso, che secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 8053 del 2014), il nuovo testo dell'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., introduce nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in



considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie; la parte ricorrente è tenuta ad indicare - nel rigoroso rispetto delle previsioni di cui all'art. 366, primo comma, n. 6, c.p.c., e art. 369, secondo comma, n. 4, c.p.c. - il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui ne risulti l'esistenza, il "come" e il "quando" (nel quadro processuale) tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti, e la "decisività" del fatto stesso.

Gli indicati parametri, in evidenza, non risultano rispettati.

3. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 36 d.P.R. n. 602 del 1973 e 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014 per aver la CTR, quanto all'IRAP, ritenuto la responsabilità dell'ex amministratore "senza aver dimostrato la sussistenza effettiva della condizione dell'azione di riscossione del credito già sussistente a carico della società cancellata" ed "avendo ritenuto applicabile retroattivamente" l'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014.

3.1. Pure tale doglianza è inammissibile.

3.2. La prima parte della doglianza non è in alcun modo argomentata e, dunque, è inammissibile per assoluta genericità e difetto di specificità, neppure essendo stato indicato il punto e la parte della decisione che verrebbe censurata.

Va peraltro sottolineato, ove la doglianza miri a ritenere necessario il preventivo accertamento o, anche, l'iscrizione a ruolo nei confronti della società, che le Sezioni Unite di questa Corte (Sez. U, n. 32790 del 27/11/2023) hanno affermato il principio di diritto, con riferimento al liquidatore (ma valido anche nei confronti dell'ex amministratore), per cui "La responsabilità del liquidatore ex art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, che trae titolo per fatto proprio ex lege, ha natura civilistica e non tributaria, con la conseguenza che, ai fini della legittimità dell'atto di accertamento emesso nei suoi confronti ai sensi del comma 5 dello stesso art. 36, non costituisce condizione necessaria la preventiva iscrizione a ruolo e che il predetto, col ricorso avverso tale avviso, può contestare, innanzi agli organi della giustizia tributaria, la sussistenza dei presupposti dell'azione intrapresa nei suoi confronti, ivi compreso il debito della società per le imposte".

3.3. Quanto alla seconda parte (sull'art. 28), seppur sia vero che la CTR sia incorsa in errore ritenendo la norma applicabile retroattivamente (v. Cass. n. 6743 del 02/04/2015; Cass. n. 4536 del 21/02/2020), la statuizione è irrilevante posto che l'avviso - come risulta per la parte riprodotta nello stesso ricorso (pag. 2) e dalla stessa sentenza - è stato emesso nei confronti dell'amministratore per la responsabilità ex art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, sicché la doglianza è inammissibile.

4. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, 3, comma 1, l. n. 212 del 2000, 28, comma, 4 d.lgs. n. 175 del 2014, 11 preleggi e 2495 c.c., per aver la CTR, quanto all'IRES e all'IRAP, ritenuto la responsabilità dell'ex amministratore in quanto successore della società estinta.

4.1. Il motivo è in parte infondato, in parte inammissibile.

4.2. La CTR, invero, ha ritenuto la responsabilità del contribuente non solo ai sensi dell'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973 ma anche in forza del peculiare meccanismo, di tipo successorio, delineato dalle Sezioni Unite con le sentenze 12 marzo 2013, n. 6070 e n. 6072. Rispetto agli ex soci, infatti, costituisce ormai "diritto vivente" che «qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificerebbe ingiustamente il diritto



del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci ...; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa».

4.3. La decisione della CTR, nell'individuare ulteriori fonti di legittimazione passiva del ricorrente per qualità qui non rilevanti, è, indubbiamente, non corretta; tuttavia, la responsabilità del L trae fondamento, come sopra rilevato, dall'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, sicché censura resta irrilevante e carente di interesse attesa l'affermata responsabilità per tale ultimo titolo.

4.4. Quanto alla dedotta illegittima applicazione retroattiva dell'art. 28 d.lgs. n. 175 del 2015 è sufficiente richiamare quanto già precisato al punto 3.3.

5. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., omesso esame di fatto decisivo "per aver la CTR tratto, rispetto alla premessa costituita dal debito per Irap e Irpeg della società cancellata, conseguenze incongrue, quali la percezione da parte dei soci dell'attivo residuo della società cessata", non avendo riscontrato la sussistenza dei presupposti di applicazione dell'art. 2495 c.c., limitandosi "a dichiarare di aver verificato la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato e la responsabilità dell'amministratore".

5.1. Il motivo è inammissibile.

La doglianza non indica alcun fatto di cui sia stato omesso l'esame ma si limita a contestare la sufficienza e adeguatezza della motivazione non più consentita ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. razione temporis applicabile, trattandosi di decisione pubblicata il 16 marzo 2015.

6. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. per aver la CTR statuito sulla responsabilità sussidiaria solidale dei soci per i debiti della società per l'intervenuta cessazione con riparto delle attività pro quota agli stessi, mai proposta, né indicata nell'avviso di accertamento.

6.1. Il motivo è inammissibile.

La CTR si è limitata ad accertare la sussistenza della pretesa e la responsabilità dell'amministratore, senza accertare la responsabilità dei soci.

Del resto, dal passaggio della sentenza oggetto di contestazione ("accertata la legittimità dell'avviso di accertamento e la responsabilità dell'amministratore, dato atto che nell'appello l'Agenzia delle entrate chiede l'integrale conferma della ripresa fiscale, devono essere esaminate le contestazioni formulate dall'amministrazione finanziaria e le controdeduzioni difensive svolte dal contribuente.") non si desume in alcun modo l'asserita statuizione dedotta dal contribuente.

7. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c. e, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d.P.R. n. 546 del 1992, avendo la CTR ravvisato, in ultrapetizione, un fondamento normativo della pretesa ulteriore a quello recepito nell'avviso.

7.1. Il motivo è inammissibile per carenza d'interesse.

La CTR ha ritenuto la responsabilità dell'amministratore anche ai sensi dell'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, sicché, alla luce di quanto su precisato al punto 4., è ininfluenza l'individuazione di ulteriori ragioni.

8. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 1 d.lgs. n. 471 del 1997, 7 e 53 d.l. n. 269 del 2003, conv. in l. n. 326 del 2003, per aver la CTR affermato la responsabilità del contribuente, ai sensi dell'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, anche per l'Irap, le sanzioni e gli interessi.



8.1. Il motivo è fondato nei termini che seguono.

8.2. Come precisato dalle richiamate Sezioni Unite n. 32790/2023, la responsabilità dei liquidatori (e degli amministratori) di cui all'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 è responsabilità propria, ex lege, di natura civilistica e non tributaria per il mancato pagamento delle imposte dovute.

Per gli amministratori la norma individua la condotta rilevante nell'aver 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".

La responsabilità, peraltro, è esplicitamente riferita al mancato versamento delle "imposte dovute" dalla società, nonché degli interessi (in relazione alla natura della responsabilità), ma, atteso l'ambito della disciplina, ciò rileva in materia di imposte dirette e non anche per l'imposizione sul valore aggiunto o sulle attività produttive (v. Cass. 15378 del 20/07/2020), né, a maggior ragione, può includere le sanzioni eventualmente irrogate.

9. L'ottavo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2495, secondo comma, c.c., per aver la CTR addossato ai soci di società estinta le sanzioni dovute dalla società.

Nell'articolazione del motivo lamenta altresì che la responsabilità dell'amministratore doveva essere fondata sulla gestione della fase liquidatoria ovvero sul compimento di attività liquidatorie di fatto o di occultamento di attività sociali.

9.1. Il motivo va disatteso.

9.2. La prima parte della censura è inammissibile in quanto riferita alla responsabilità dei soci, estranea alla vicenda in giudizio; in ogni caso, la doglianza, ove riferibile alla posizione dell'amministratore, resta assorbita dall'accoglimento del settimo motivo.

9.3. La seconda parte della doglianza, irritualmente dedotta nel motivo e innominata, è parimenti inammissibile.

La questione, in sé non riferibile alla asserita violazione denunciata, è infatti del tutto carente di specificità, non essendo comprensibile se sia contestata la motivazione della sentenza impugnata (carente o insufficiente od omessa) ovvero una violazione di legge e, in tal caso, quale sia la norma asseritamente violata e quale sia la censura svolta, ovvero se essa sia rivolta avverso l'avviso, asseritamente carente, o altra norma sostanziale, risolvendosi in un inestricabile intreccio di censure già di per sé inammissibile.

Lo stesso precedente ivi invocato è poco pertinente riferendosi alla responsabilità del socio e non dell'amministratore

10. Il nono motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. per aver la CTR invertito l'onere della prova sulla fondatezza della pretesa.

10.1. Il motivo è in parte infondato, in parte inammissibile.

La CTR, con riguardo alla pretesa, ha valutato le prove addotte dall'Ufficio e le ha ritenute - salvo che per alcuni importi - idonee a fondare la ripresa.

Per il resto la doglianza è inammissibile attesa l'assoluta genericità della censura: lo stesso precedente invocato appare poco pertinente in quanto relativo alla responsabilità del socio e non, come nella specie, dell'amministratore.

11. In conclusione, in accoglimento del settimo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, rigettati gli altri, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori



accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso quanto alla ripresa per Irap e per le sanzioni. Atteso l'esito del giudizio ricorrono i presupposti per l'integrale compensazione delle spese per tutti i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il settimo motivo del ricorso nei termini di cui in motivazione, rigettati i restanti; cassa la sentenza impugnata nei limiti del motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente limitatamente alla ripresa Irap e alle sanzioni. Compensa integralmente le spese dell'intero giudizio.

