

Data stampa: **7.8.2024** Ore: **10.05**Utente: **DOMINICI ASSOCIATI STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO**

BANCA DATI EUTEKNE

**Cass. 4.6.2024 n. 15580****ORDINANZA**sul ricorso iscritto al n. 8156/2023 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate-Riscossione, elettivamente domiciliati in Roma Via Dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato [omissis], che le rappresenta e difende

- ricorrenti -

contro T.S., domiciliato *ex lege* in Roma, Piazza Cavour, presso la Cancelleria della Corte di Cassazione, rappresentato e difeso dall'avvocato [omissis]

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso sentenza di C.T. della Sicilia - Reg. Sez. Dist. Messina n. 61/2023 depositata il 4.1.2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12.4.2024 dal Consigliere [omissis]

**Rilevato che:**

1. Con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Messina, T.S. (così - a dispetto di controricorso e memoria di cui in appresso, che si riferiscono a T.S. - consta indicato il cognome del contribuente, oltreché nel ricorso, nella sentenza in epigrafe e nella stessa procura speciale al difensore, le quali ad ogni modo indicano entrambe il seguente univoco codice fiscale: [omissis]) impugnava la comunicazione preventiva d'ipoteca n. [omissis], del 23 gennaio 2015, notificata in data 30 gennaio 2015, nonché le sottese cartelle di pagamento, eccependo la nullità e/o illegittimità della comunicazione per omessa notifica delle cartelle e l'infondatezza della pretesa erariale. Rilevava invero che le somme richieste si riferivano ad imposte dirette ed indirette, oltre accessori, iscritte a ruolo a seguito di avvisi di accertamento intestati e notificati alla società Alfa s.r.l. in liquidazione, di cui il contribuente era socio liquidatore, senza che nessun atto di accertamento in proprio gli fosse mai stato notificato.

2. Con sentenza n. 2183/19, la CTP di Messina, nel contraddittorio dell'Agenzia delle entrate e di Riscossione Sicilia s.p.a., accoglieva il ricorso del contribuente, annullando l'iscrizione ipotecaria impugnata.

3. Proponeva appello l'Agenzia delle entrate, rigettato dalla CGT di secondo grado della Sicilia con la sentenza in epigrafe, compensando le spese.

4. Propongono "*uno acto*" ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, con un motivo; resiste il contribuente con controricorso, spiegando altresì ricorso incidentale, con un motivo.

In data 28 marzo 2024, il contribuente deposita telematicamente ampia memoria illustrativa, recante la data del giorno precedente.

**Considerato che:**

1. Preliminarmente deve rilevarsi che il controricorso è tardivo.

Il ricorso è stato notificato telematicamente il 17 aprile 2023, mentre il controricorso è stato depositato il 9 giugno 2023.

Si applica (in forza dell'art. 35 DLgs. n. 149 del 2022, che individua la decorrenza dal 1° gennaio 2023, per i giudizi introdotti con ricorso notificato a decorrere da tale data) l'art. 370 co. 1 c.p.c., come modificato dall'art. 3 co. 27, lett. f), n. 1, DLgs. n. 149 del 2022, a termini del quale "la parte contro la quale il ricorso è diretto, se intende contraddire, deve farlo mediante controricorso da depositare entro quaranta giorni dalla notificazione del ricorso. In mancanza essa non può presentare memorie, ma soltanto partecipare alla discussione orale". Ai sensi dell'art. 371 co. 1 c.p.c., "la parte di cui all'articolo precedente deve proporre con l'atto contenente il controricorso l'eventuale ricorso incidentale contro la stessa sentenza". Il deposito telematico del controricorso è avvenuto oltre il quarantesimo giorno dalla notifica del ricorso. Le sorti del controricorso segnano anche quelle della memoria.

2. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia: "Violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 21 DLgs. n. 546/92 nonché dell'art. 36 DPR 602/73 (art. 360 n. 3 c.p.c.)".

2.1. "La pronuncia si appalesa [...] manifestamente erronea. Ed invero, occorre considerare che è pacifico, e risulta anche dalla sentenza impugnata [...], che gli avvisi di accertamento societari presupposti erano stati emessi e notificati anche nei confronti del liquidatore personalmente quale 'responsabile in solido al pagamento delle somme dovute' (così testualmente a pag. 1 degli avvisi, depositati dall'Ufficio unitamente al proprio appello)". "Ne discende che eventuali contestazioni afferenti (i presupposti del)la responsabilità del liquidatore ovvero anche la motivazione di tale invocata responsabilità avrebbero dovuto essere fatte valere attraverso l'impugnazione di tali avvisi. Ciò tuttavia non è avvenuto, dal momento che il liquidatore non ha impugnato gli avvisi emessi (anche) nei suoi confronti, di talché - essendo divenuti definitivi gli avvisi nei suoi confronti - le suddette contestazioni dovevano ritenersi ormai precluse e legittimamente poteva essere avviata l'iscrizione ipotecaria nei suoi confronti. Ciò era quanto evidenziato dall'Ufficio nel proprio appello [...]". "Ha errato quindi la CGT a ritenere illegittima l'iscrizione sul presupposto della insufficiente motivazione degli avvisi presupposti, che - come detto - avrebbe potuto essere contestata solo in sede di impugnazione degli stessi".

2.2. Il motivo - sebbene non inammissibile, perché si contiene entro una censura vertita esclusivamente in diritto, senza proporre questioni di merito - è infondato.

La CTR scrive in esordio di motivazione: «Va innanzitutto osservato che sono stati prodotti in secondo grado gli avvisi di accertamento notificati alla società e al T. anche quale "responsabile in solido al pagamento delle somme dovute"», aggiungendo, tuttavia, in prosieguo: "Nel caso di specie gli avvisi di accertamento notificati non contengono una motivazione circa la responsabilità personale del T.".

La specificazione aggiunta in prosieguo fa piana applicazione della giurisprudenza di legittimità. Il Massimo Consesso di Suprema Corte, invero, insegna che "la responsabilità del liquidatore ex art. 36 del DPR n. 602 del 1973, che trae titolo per fatto proprio "ex lege", ha natura civilistica e non tributaria" (Cass., SS.UU., n. 32790 del 2023).

Già in precedenza soleva affermare (cfr., da ultimo, riepilogativamente, 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 DPR 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 c.c., 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 DPR n. 602 del 1973, art. 36 (applicabile "ratione temporis" alle sole imposte sui redditi di cui al DLgs. 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. SS.UU. 2820/85; conf. Cass. nn. 2768/89, 9688/95, 8685/2002), e tale azione è parimenti esercitabile, ai sensi dell'art. 36 co. 4 DPR n. 602/73, 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 (SS.UU. 2767/89), ancorché detta responsabilità debba essere accertata dall'Ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 DPR n. 600/73, 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).

Ora, alla stregua della riportata giurisprudenza, è necessaria una specifica contestazione, con correlativa motivazione, in riferimento ai presupposti dell'autonoma obbligazione sussidiaria, e non solidale, di liquidatore, amministratore e socio di società in liquidazione ex art. 36 DPR n. 602 del 1973.

Ne deriva che il liquidatore, amministratore o socio, pur già destinatario, con la società, della notifica di un atto impositivo, qualora quest'ultimo difetti - come nel caso in esame, alla stregua del non censurato accertamento in fatto compiuto dalla CTR - di specifiche contestazione e motivazione ex art. 36 DPR n. 602 del 1973, è legittimato a contestare il fondamento della responsabilità attribuitagli (facendo valere siffatta mancanza) in sede di impugnazione di un atto successivo che lo abbia attinto come personalmente obbligato al pagamento delle somme dovute dalla società.

Fermo ciò, nella specie, gli avvisi "notificati alla società e al T. anche quale 'responsabile in solido al pagamento delle somme dovute'" - per riprendere le parole della CGT II, la quale, come detto, espressamente esclude che essi contengano "una motivazione circa la responsabilità personale del [medesimo]" - finiscono per presupporre un'inesistente sua automatica corresponsabilità, in via solidale, per tutti i debiti della società, 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.

Ne consegue - in difetto della prova contraria, da parte dell'Agenzia ricorrente, di uno specifico contenuto motivazionale degli avvisi riguardante la responsabilità del contribuente ai sensi dell'art. 36 DPR n. 602 del 1973 - l'inidoneità degli avvisi di per sé considerati a fondare un'autonoma pretesa nei confronti del medesimo suscettibile poi, ossia: in seconda battuta, di legittimare l'avviso di iscrizione ipotecaria impugnata.

3. L'inammissibilità del controricorso esime dal prendere in considerazione il motivo dedotto nel contestuale ricorso incidentale.

4. In definitiva, il ricorso va rigettato.

Nulla è statuirsi sulle spese, per effetto dell'inammissibilità di controricorso e memoria.

Nondimeno, il contribuente è tenuto al pagamento del cd. doppio contributo unificato, previsto per il ricorso incidentale.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso principale.

Dichiara inammissibile il controricorso con contestuale ricorso incidentale.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater DPR n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il relativo ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.