



25530/21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

12 1 SET. 2021

Oggetto

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MAURO MOCCI - Presidente -

Dott. ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO - Consigliere -

Dott. MAURA CAPRIOLI - Consigliere -

Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Rel. Consigliere -

Dott. VITTORIO RAGONESI - Consigliere -

IRPEG IRES  
ACCERTAMENTO

Ud. 27/04/2021 - CC

25530

R.G.N. 33416/2019

Rep.

CO + CI

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 33416-2019 proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis)

(omissis) , presso lo studio dell'avvocato

(omissis) , che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE (omissis) , in persona del  
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI  
PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- *controricorrente* -

4076  
21

avverso la sentenza n. 3227/13/2018 della COMMISSIONE  
TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA, depositata l'  
11/07/2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non  
partecipata del 27/04/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MARIA  
ENZA LA TORRE.

**Ritenuto che:**

(omissis) ricorre per la cassazione della sentenza della CTR della Lombardia, che in relazione ad avvisi di accertamento per Iva e Irap anno 2010, emessi a seguito di verifica della GGFF nei confronti della società (omissis) srl in liquidazione, nell'ambito di un processo penale, ha accolto l'appello dell'Ufficio, in riforma della sentenza di primo grado.

Il contenzioso ha origine dall'impugnazione da parte del (omissis) degli indicati atti tributari emessi a carico di (omissis) srl, per Ires, Irap Iva e sanzioni - notificati alla società e ai suoi amministratori nonché al (omissis) nella sua qualità di amministratore di fatto e responsabile solidale della (omissis) srl. - con i quali erano stati recuperati a tassazione maggiori proventi relativi a costi ritenuti fittizi, iscritti in contabilità, con indebita detrazione degli acquisti.

Il (omissis) contestava la qualità di amministratore di fatto, avendo prestato per la società (omissis) srl solo consulenza fiscale contabile e societaria; deduceva pertanto l'inefficacia dell'atto notificato a soggetto del tutto estraneo e carente di legittimazione passiva, oltre al difetto di motivazione dell'atto impugnato; mancanza di prova; illegittimità della sanzione.

La CTP accoglieva il ricorso del contribuente, ritenendo non raggiunta con certezza la prova in ordine alla qualifica del (omissis) come amministratore di fatto, assolto nei processi penali a suo carico quale organizzatore di una consistente frode fiscale e contributiva; quanto alle sanzioni, riteneva unica responsabile la società (omissis) srl..

La CTR ha accolto l'appello dell'Ufficio, non avendo il giudice di primo grado valutato adeguatamente il materiale documentale e probatorio allegato dall'Ufficio per dimostrare il ruolo di amministratore svolto dal (omissis); ha ridimensionato la rilevanza dell'assoluzione in sede

penale, stante l'autonomia del processo tributario, nonché la neutralità delle sentenze di merito, alcune delle quali favorevoli al (omissis).

Nel merito ha riformato la sentenza della CTP, ritenendo che avesse contraddittoriamente motivato quanto al mancato raggiungimento della prova della qualità di amministratore di fatto del (omissis); in base a plurimi elementi probatori, ha invece ritenuto acclarata la tale ruolo, in relazione all'attività svolta, caratterizzata da poteri di gestione significativi. Conclude sul punto che "(omissis) opera con apporto concreto, senza il quale il meccanismo fraudolento non avrebbe potuto perfezionarsi e senza mai risultare in prima persona, ricorrendo alla creazione di società, strumentalmente costituite allo scopo della commissione delle violazioni fiscali descritte nel pvc di (omissis)". Ne segue che è riferibile al (omissis) come amministratore di fatto una pluralità di atti di gestione e che risulta l'anello di congiunzione e il destinatario dei benefici connessi alle operazioni svolte, in ipotesi di società di capitali costituita allo scopo di porre in essere operazioni fraudolente.

L'Agenzia si costituisce con controricorso.

Il ricorrente e deposita successiva memoria, insistendo sulla fondatezza del quarto motivo del ricorso, per la mancata imputabilità delle imposte della società a persona fisica.

**Considerato che:**

1. Col primo motivo si deduce motivazione inesistente e contraddittoria sulle ragioni che hanno portato la CTR a ritenere il (omissis) responsabile per le sanzioni contestate alla società di capitali ((omissis) srl), ex art. 360 n. 4 c.p.c., in violazione dell'art. 32, comma 2 n. 4 del dl.gs. 546/92 e art. 132 c.p.c comma 2 n. 4 e disp. att. C.p.c.;
2. col secondo motivo si censura la sentenza impugnata per violazione a falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia poiché, dopo avere definito il (omissis) come amministratore di fatto, ha poi

omesso di pronunciarsi sull'estensione della responsabilità delle sanzioni dovute dalla società.

3. I motivi, suscettibili di trattazione unitaria, sono infondati, emergendo dalla lettura della motivazione della sentenza nel suo complesso che il (omissis), al quale viene riconosciuto il ruolo di amministratore di fatto, è stato ritenuto responsabile per le imposte della società; quanto alle sanzioni, la CTR, enunciando correttamente il principio in base al quale sussiste la responsabilità dell'amministratore di fatto laddove la creazione della società costituisce una mera *fictio* nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, ha in tal modo giustificato l'accoglimento dell'appello dell'Ufficio e la conferma degli atti impugnati, con ciò includendo anche l'accertamento sulle sanzioni.
- 3.1. Questa Corte ha infatti escluso la configurabilità dell'omessa pronuncia quando, nonostante la mancanza di una specifica, espressa statuizione su una tesi difensiva o un'eccezione, la decisione adottata dal giudice risulti in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte e ne abbia comportato il suo rigetto o assorbimento, ovvero, come nel caso di specie, il rigetto di una domanda sia implicito nella costruzione logico-giuridica con la quale venga accolta una tesi incompatibile con la relativa eccezione (Cass. 15882/2007, Cass. n.12007 del 2015)
- 3.2. Peraltro la decisione, nella parte in cui ha riconosciuto la imputabilità delle sanzioni all'amministratore di fatto, è conforme alla giurisprudenza secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 (conv., con modif., in l. n. 326 del 2003), che in linea di principio sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non opera nell'ipotesi di società artificialmente costituita, poiché in tal caso la persona giuridica è una mera "fictio" creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente (Cass. n. 10975/2019).

d

3.3. In ogni caso nella fattispecie, non vengono in rilievo i presupposti fattuali sulla base dei quali la giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto in alcuni casi che, nonostante il dettato dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, trovi applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse esclusivamente proprio, e sia quindi sanzionabile la persona fisica autrice della violazione che non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale (Cass. 09/05/2019, n. 12334, e giurisprudenza ivi citata in motivazione, ex plurimis), trattandosi di società costituita artificialmente per fini illeciti, poiché in tal caso la persona giuridica è una mera fictio creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente (Cass. n. 9448/2020, n. 10975/2019; cfr. altresì, in motivazione, Cass. 08/03/2017, n. 5924 e Cass. 28/08/2013, n. 19716).

4. Col terzo motivo si deduce violazione dell'art. 36 d.lgs. 546/92 e art. 132 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c. per motivazione inesistente o contraddittoria, ex art. 360 n. 4 c.p.c., sulle ragioni che hanno indotto la CTR a ritenere il (omissis) responsabile per le imposte imputabili alla società.
5. Nel quarto motivo si censura l'estensione della responsabilità del (omissis)<sub>1</sub> per violazione di legge., art. 73 TUIR e art. 3 d.lgs. 446/1997 e art. 1 e 17 dpr 633/72 e art. 36 dpr 602/73 e 2642 c.c., ex art. 360 n. 3 c.p.c., mancando i presupposti per richiedere al ricorrente le imposte imputabili alla società ((omissis) srl).
6. Il terzo e il quarto motivo, esaminabili congiuntamente per la loro connessione, sono fondati.
  - 6.1. Ed invero non può configurarsi una responsabilità diretta del (omissis)<sub>1</sub> in relazione al pagamento delle imposte evase dalle società Progedil srl, dovendo escludersi una responsabilità solidale dell'amministratore e liquidatore nell'obbligazione tributaria di una

società di capitali. L'autonomia patrimoniale perfetta che caratterizza le società di capitali implica infatti l'esclusiva imputabilità alla società dell'attività svolta in suo nome e dei relativi debiti e tale principio non conosce alcuna deroga con riferimento alle obbligazioni di carattere tributario della società.

6.2. La particolare ipotesi di responsabilità posta dall'art. 36 Dpr 602/73 a carico di liquidatori, amministratori e soci di società in liquidazione, è infatti una particolare ipotesi di responsabilità per obbligazione propria *ex lege*, ed ha natura civilistica e non tributaria, in quanto trova il suo fondamento in un credito civilistico fondato sulla violazione degli artt. 1176 e 1218 c.c., non ponendo detta norma alcuna coobbligazione di debiti tributari a carico di tali soggetti (Cass. Ss. Uu. nn. 2079/1989 e 2767/1989, Cass. n. 9688/95, n. 12546/2001, n.10508/2008, n. 7327/2012 e n. 179/2014).

6.3. Va quindi esclusa una responsabilità diretta dell'ex amministratore per le obbligazioni tributarie della società. Nel caso di specie, non viene eccepita dall'tale peculiare ipotesi di responsabilità dell'amministratore, né viene allegata la sussistenza dei relativi elementi costitutivi.

6.4. Questa Corte (v. dal ultimo n. 15378/2020) ha statuito 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);

6.5. 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<sup>o</sup> 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;

6.6. 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. (cfr. Cass. nn. 7327/2012, 11968/2012);

6.7. 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);

6.8. con riguardo al caso in esame manca quell'atto motivato che accerti la responsabilità dell'amministratore 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 del 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).

7. In conclusione vanno accolti terzo e quarto motivo del ricorso, rigettati il primo e secondo; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio alla CTR della Lombardia anche per le spese.

P.Q.M.

Accoglie il terzo e il quarto motivo del ricorso; rigetta il primo e secondo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR della Lombardia, anche per le spese del presente giudizio.

Roma, 27 aprile 2021

Il Presidente  
Dott. Mauro Mocci



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
oggi .....21 SET 2021.....

