

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da:

Dott. HMELJAK Tania - Presidente

Dott. SUCCIO Roberto - Consigliere

Dott. GRASSO Gianluca - Consigliere Rel.

Dott. GORI Pierpaolo - Consigliere

Dott. BROGI Raffaella - Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20299/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

PE. Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avvocato Au.La.;

-controricorrente-

nonché contro

AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE, in persona del legale rappresentante pro tempore;

-intimato-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo n. 573/2023, depositata il 14 luglio 2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 7 luglio 2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. - La PE. Srl impugnava dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Teramo due avvisi di intimazione di pagamento emessi dall'Agenzia delle entrate -Riscossione, ufficio di Teramo, nei suoi confronti quale conferitaria di un ramo d'azienda trasferito da Lo. Srl con atto pubblico del 19 aprile 2019, e ritenuta responsabile in solido, ai sensi dell'art. 14, commi 4 e 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, del debito erariale maturato dalla conferente. In particolare, l'avviso di intimazione n. (Omissis), notificato dall'agente della riscossione in data 11 ottobre 2021, aveva ad oggetto il recupero, in qualità di coobbligata solidale con Lo. Srl, dell'importo relativo all'avviso di accertamento n. (OMISSIS), notificato alla debitrice principale il 13 dicembre 2019 per l'anno d'imposta 2014, nonché dell'importo di Euro 586,29 riferito alla cartella n. (Omissis) notificata alla medesima Lo. Srl il 21 novembre 2016. Con distinto ricorso impugnava l'avviso di intimazione n. (Omissis), notificato in data 30 novembre 2021, avente ad oggetto il recupero, sempre in qualità di coobbligata solidale, degli importi di cui all'avviso di accertamento n. (OMISSIS), notificato alla

debitrice principale Lo. Srl il 18 novembre 2020, per l'anno d'imposta 2015. La contribuente deduceva, con motivi sostanzialmente identici nei due ricorsi, la nullità delle intimazioni di pagamento per carenza di motivazione, ai sensi dell'art. 3 della L. n. 241 del 1990 e dell'art. 7 della L. n. 212 del 2000, nonché la falsa applicazione dell'art. 14, commi 4 e 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, chiedendo, previa

sospensione dell'esecutività degli atti impugnati, l'annullamento delle intimazioni, con vittoria di spese.

Nel giudizio di primo grado si costituiva l'Agenzia delle entrate.

Si costituiva altresì l'Agenzia delle entrate - Riscossione nel procedimento iscritto al n. 250/2021 R.G.R.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Teramo, con sentenza n. 177/1/2022, depositata il 19 settembre 2022, previa riunione dei ricorsi n. 250/2021 e 48/2022 R.G.R., rigettava le impugnazioni.

2. - Avverso tale pronuncia, la società proponeva appello.

Nel giudizio di secondo grado si costituiva l'Agenzia delle entrate.

Si costituiva anche l'Agenzia delle entrate - Riscossione.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, con sentenza n. 573/01/23, depositata il 14 luglio 2023, in riforma della sentenza di primo grado, accoglieva l'appello della società contribuente, annullava gli avvisi di pagamento impugnati e condannava l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del doppio grado di giudizio.

3. - L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidandolo a quattro motivi.

La società resiste con controricorso.

4. - Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

La società ha depositato una memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Va innanzitutto affrontato il quarto motivo di ricorso, con cui l'Agenzia denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per motivazione apparente in violazione degli artt. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., 111,

comma 6, Cost. La ricorrente sostiene che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado non avrebbe illustrato le ragioni per le quali gli indizi esposti dall'Ufficio non sarebbero stati sufficienti a dimostrare la sussistenza della frode accertata. L'Agenzia deduce che la motivazione della sentenza si sarebbe limitata ad affermare il difetto di specifica enunciazione negli atti e di successiva prova in giudizio di una concreta frode, senza confrontarsi con gli elementi indicati dall'Ufficio sin dal primo grado di giudizio. A sostegno del motivo, il ricorso riproduce le deduzioni già svolte dall'Ufficio nelle controdeduzioni di primo grado, relative alla composizione delle compagini societarie di conferente e conferitaria, alla riconducibilità del ramo d'azienda al nucleo familiare Lo Torto anche dopo il conferimento e alla ritenuta attività di smobilizzo patrimoniale posta in essere dalla Lo. Srl L'esame complessivo degli elementi dedotti dall'Ufficio avrebbe dovuto condurre la Corte di merito a ritenere sussistente la frode accertata o, comunque, a dar conto delle ragioni per le quali tali elementi non erano ritenuti idonei a fondarla.

1.1. - Il motivo è infondato.

In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del D.L. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga

dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090/2022).

Nel caso di specie non ricorre il vizio di motivazione apparente. La CGT-2 afferma che l'Amministrazione non ha allegato né provato l'esistenza di una frode concreta in relazione ai crediti tributari ai sensi dell'art. 14, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997, escludendo altresì la presunzione di frode prevista dal comma 5 della medesima disposizione, poiché le contestazioni dei fatti penalmente rilevanti a carico della cedente sono state notificate oltre il termine di sei mesi successivo alla cessione del ramo d'azienda. A prescindere dalla correttezza o meno di tale affermazione, si deve ritenere che il giudice tributario di appello abbia con ciò assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U. n. 8053 del 2014).

2. - Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'omesso esame di un fatto storico che assume controverso, rilevante e decisivo ai fini dell'applicazione della presunzione legale iuris tantum di cessione in frode prevista dall'art. 14, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, per l'ipotesi in cui il trasferimento d'azienda sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante. Secondo la prospettazione della ricorrente, il fatto storico omesso sarebbe costituito dalla notifica, in data 7 dicembre 2018, alla cedente Lo. Srl, dell'avviso di accertamento n. (OMISSIS), emesso per l'anno d'imposta 2013. L'Agenzia afferma che con tale atto veniva contestata una violazione penalmente rilevante, individuata nella dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000, e

che la cessione del ramo d'azienda da Lo. Srl a PE. Srl era pacificamente avvenuta il 19 aprile 2019, ossia entro sei mesi dalla notificazione del predetto avviso di accertamento. La ricorrente espone che la circostanza concernente la data del conferimento era pacifica in atti, risultando dalle stesse allegazioni della contribuente e dall'atto di cessione di ramo d'azienda prodotto dall'Ufficio nel giudizio di primo grado. Deduce, inoltre, che anche la notifica dell'avviso di accertamento n. (OMISSIS) in data 7 dicembre 2018 alla riferita cedente era documentata dalla relata dell'avviso medesimo, prodotto dall'Ufficio con le controdeduzioni dinanzi alla Commissione tributaria provinciale. L'Agenzia sostiene che l'esame di tale fatto sarebbe stato decisivo perché avrebbe comportato l'operatività della presunzione legale di frode di cui all'art. 14, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 14, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997. La ricorrente sostiene che la sentenza impugnata sarebbe incorsa in un errore di diritto là dove aveva escluso l'operatività della frode presunta per ragioni temporali, affermando che la cessione del ramo d'azienda era avvenuta il 19 aprile 2019, mentre le contestazioni, ossia gli avvisi di accertamento presupposti, erano state notificate alla cedente-debitrice principale in data 13 dicembre 2019 e 18 novembre 2020. Secondo l'Agenzia, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado avrebbe trascurato che, ai fini della sussistenza della frode presunta, è il trasferimento d'azienda a dover essere effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante, e non la constatazione a dover essere notificata entro sei mesi dalla cessione aziendale. Il motivo collega tale censura a quella svolta con il primo mezzo, poiché l'Agenzia

afferma che il giudice d'appello avrebbe ignorato l'elemento fattuale costituito dalla notifica dell'avviso di accertamento del 7 dicembre 2018, adottando un'interpretazione della disposizione non corrispondente, secondo la prospettazione del ricorso, al suo tenore letterale.

2.1. - Entrambi i motivi, da trattarsi congiuntamente, sono fondati.

L'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., come riformulato dall'art. 54 del D.L. n. 83 del 2012, prevede un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia formato oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, nel senso che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia (Cass. n. 2961/2025).

In tema di cessione di azienda, l'art. 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997 introduce misure antielusive a tutela dei crediti tributari, disposizioni speciali rispetto all'art. 2560, comma 2, c.c., dirette ad evitare, tramite la previsione della responsabilità solidale e sussidiaria del cessionario per i debiti tributari gravanti sul cedente, che, attraverso il trasferimento dell'azienda, sia dispersa la garanzia patrimoniale del contribuente in

pregiudizio dell'interesse pubblico. Ne consegue che, nell'ipotesi di cessione conforme a legge, viene valorizzata la diligenza del cessionario nell'assumere, prima della conclusione del negozio traslativo, informazioni sulla posizione debitoria del cedente, così assumendo il primo una responsabilità sussidiaria, con *beneficium excussionis*, limitata nel quantum entro il valore della cessione e nell'oggetto, con riferimento alle imposte e sanzioni relative al triennio prima del contratto ovvero anche anteriori, ma irrogate o contestate nel triennio, ovvero entro i limiti del debito risultante, alla data del contratto, dagli atti degli uffici finanziari; diversamente, nell'ipotesi di cessione in frode al fisco, la responsabilità del cessionario è presunta *iuris tantum*, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante, e senza i limiti previsti per le cessioni conformi a legge (Cass. n. 15948/2024; Cass. n. 29722/2020).

Nel caso di specie, la pronuncia non ha considerato il fatto, dedotto dall'Agenzia, effettivamente decisivo ai fini dell'operatività della presunzione legale di frode di cui all'art. 14, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, costituito dalla notifica, in data 7 dicembre 2018, alla cedente Lo. Srl, dell'avviso di accertamento n. (OMISSIS), emesso per l'anno d'imposta 2013, con cui veniva contestata una violazione penalmente rilevante.

Deve precisarsi, al riguardo, che la violazione penalmente rilevante non doveva necessariamente riguardare gli avvisi di accertamento sottostanti alle intimazioni impugnate, poiché ciò che rileva, ai fini della presunzione di frode, è che la cessione sia stata successiva alla constatazione di violazioni penalmente rilevanti riguardanti la cedente.

3. - Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione degli artt. 50 del D.P.R. n. 602 del 1973 e 14, comma 4, del D.Lgs. n. 472 del 1997, nonché la falsa applicazione dell'art. 14, commi 1 e 2, del medesimo decreto legislativo. La ricorrente censura la sentenza nella parte in cui aveva ritenuto che la responsabilità solidale della cessionaria fosse stata fondata sulla sola frode presunta di cui all'art. 14, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, sul presupposto che negli avvisi di intimazione non fosse stato addotto alcunché in ordine alla frode accertata di cui al comma 4. L'Agenzia deduce che il giudice d'appello avrebbe erroneamente ritenuto imprescindibile una motivazione espressa sulla sussistenza della frode in un atto, quale l'avviso di intimazione, disciplinato dall'art. 50 del D.P.R. n. 602 del 1973 e caratterizzato da un apparato motivazionale diverso da quello proprio degli atti impositivi. Nel motivo si espone che le intimazioni impugnate sarebbero conformi al modello normativamente previsto e che tale modello non richiederebbe l'inserimento di una esplicita motivazione in ordine alla frode, essendo sufficiente il richiamo ai precedenti provvedimenti dei quali l'intimazione costituiva esecuzione coattiva. La ricorrente aggiunge che la sentenza avrebbe confuso la questione della sufficienza della motivazione dell'atto impositivo o riscossivo con quella, distinta, dell'indicazione e dell'effettiva esistenza degli elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria. Secondo il ricorso, tali elementi dimostrativi non costituirebbero requisiti di validità dell'intimazione, ma sarebbero oggetto delle regole processuali sull'istruzione probatoria, sicché la loro mancata indicazione nella motivazione dell'atto impugnato non integrerebbe una causa di invalidità. L'Agenzia deduce, inoltre, che, pur in presenza della frode presunta di cui all'art. 14, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, l'Ufficio avrebbe comunque illustrato nel giudizio di merito plurimi indici sintomatici della frode accertata di cui al comma 4 della medesima disposizione.

3.1. - Il motivo è fondato.

In tema di responsabilità solidale, di cui all'art. 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997, per i debiti pregressi relativi all'azienda ceduta, soggetto passivo dell'imposta, nei cui confronti deve essere svolta l'attività accertativa, è esclusivamente il cedente, nei cui soli confronti si è realizzato il presupposto impositivo, laddove,

correttamente, l'amministrazione finanziaria provvede, nei confronti del cessionario, alla mera iscrizione a ruolo dell'importo non versato dal cedente, in forza della citata responsabilità solidale, senza che sia necessario che la cartella sia preceduta anche da un preventivo atto di accertamento nei suoi confronti (Cass. n. 10377/2022).

L'art. 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997 prevede la responsabilità solidale del cessionario d'azienda per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni dovute dal cedente, distinguendo l'ipotesi della cessione lecita, in cui la responsabilità del cessionario è sussidiaria e limitata (commi da 1 a 3), dalla cessione in frode al fisco, in cui la responsabilità è paritaria e illimitata (comma 4); in nessuno dei due casi, tuttavia, l'avviso di

accertamento diretto al cedente deve essere notificato anche al cessionario, in mancanza di espressa deroga al principio generale, desumibile dall'art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui l'avviso di accertamento è notificato al contribuente e non agli altri soggetti che, a vario titolo, possano essere tenuti al pagamento dell'imposta accertata (Cass. n. 26480/2020).

Il difetto di motivazione della cartella esattoriale, che faccia rinvio ad altro atto costituente il presupposto dell'imposizione senza indicarne i relativi estremi in modo esatto, non può condurre alla dichiarazione di nullità, allorché la cartella sia stata impugnata dal contribuente, il quale abbia dimostrato, in tal modo, di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati; pertanto, non può ravvisarsi un difetto di motivazione nell'atto impositivo vincolato, che espressamente indichi gli anteriori avvisi di accertamento già notificati all'intimato ed in relazione ai quali sia pendente contenzioso, mentre invece erroneamente l'accertamento era stato indicato come definitivo anziché provvisorio, non sussistendo un'effettiva limitazione del diritto di difesa, che ricorre unicamente qualora il contribuente non sia stato posto in grado di conoscere le ragioni dell'intimazione di pagamento ricevuta e alleggi il pregiudizio patito effettivamente (Cass. n. 9778/2017).

Alla luce della giurisprudenza richiamata deve evidenziarsi che gli atti impugnati (due avvisi di intimazione di pagamento) erano adeguatamente motivati, essendo sufficiente il richiamo alla disciplina della responsabilità solidale di cui all'art. 14 D.Lgs. n. 472 del 1997, per il debito erariale maturato dalla cedente (Cass. n. 10377/2022 cit.).

4. - La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata in relazione ai motivi accolti e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria competente, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo, il secondo e il terzo motivo di ricorso, rigetta il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria del 7 luglio 2026.

Depositato in Cancelleria il 22 luglio 2026.