

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANGELINA-MARIA PERRINO	Presidente
TANIA HMELJAK	Consigliere
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere
MARIA GIULIA PUTATURO	Consigliere
DONATI VISCIDO DI NOCERA	
SALVATORE LEUZZI	Consigliere Rel.

Oggetto:

IVA

ad.15/10/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16857/2021 R.G. proposto da:

[REDACTED] [REDACTED] elettivamente domiciliato in
[REDACTED] DOMICILIO
DIGITALE, presso lo studio dell'avvocato [REDACTED]
([REDACTED]) che lo rappresenta e difende

controricorrente al -ricorrente ricorso principale,
contro incidentale-

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende



-ricorrente incidentale,

controricorrente al ricorso principale-

RISCOSSIONE SICILIA SPA

-intimata-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. DELLA SICILIA depositata il 14/12/2020, recante il numero 7325/2020/02.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15/10/2025 dal Consigliere SALVATORE LEUZZI.

FATTI DI CAUSA

Con ricorso depositato in data 16 aprile 2015, [REDACTED] impugnava dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Messina la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria n. [REDACTED], notificata il 30 gennaio 2015, nonché le cartelle e gli avvisi di pagamento presupposti, per un importo complessivo di € 5.761.815,85, relativo a imposte (IVA, IRAP, IRES), interessi e sanzioni riferiti agli anni d'imposta dal 2008 al 2011.

Il contribuente deduceva l'omessa notifica delle cartelle sottese alla comunicazione impugnata, nonché l'assenza di un autonomo accertamento della responsabilità solidale ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, in quanto le somme richieste erano riferibili alla società [REDACTED] S.r.l. in liquidazione, della quale egli era socio liquidatore.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, ritenendo illegittima l'iscrizione ipotecaria per difetto di notifica delle cartelle e per l'assenza di un atto motivato di accertamento della responsabilità del liquidatore, condannando l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite.



La Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione staccata di Messina, con sentenza n. 7325/2020/02, ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate, confermando l'illegittimità dell'iscrizione ipotecaria: a fondamento della decisione ha sottolineato che, al cospetto di un debito oggetto di accertamenti esecutivi nei confronti della sola società, l'amministrazione non può avviare la riscossione nei confronti del liquidatore, né può compiere altre attività funzionali all'esecuzione, come l'iscrizione ipotecaria, ma deve procedere ad emettere autonomo avviso di accertamento nei confronti del liquidatore, volto a contestare e accertare la sua responsabilità, laddove nel caso in esame l'Agenzia non ha provato - e neppure affermato - di aver indirizzato al liquidatore alcuna cartella di pagamento o avviso di accertamento. Con la sentenza, tuttavia, il giudice d'appello ha disposto la compensazione delle spese del giudizio di secondo grado, sul presupposto della "*astratta sussistenza di una condizione di responsabilità solidale*".

Il contribuente propone ricorso per cassazione incentrato su un unico motivo, che illustra con memoria.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi con controricorso, ha presentato ricorso incidentale, contrastato da [REDACTED] con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo, il contribuente deduce la violazione dell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 92 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4 c.p.c., per avere la sentenza impugnata disposto la compensazione delle spese del giudizio di appello, nonostante l'integrale rigetto dell'appello dell'Agenzia delle Entrate e l'accertata illegittimità dell'iscrizione ipotecaria.

Con il motivo unico del ricorso incidentale, l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 11 del d.Lgs. n. 472/1997 e dell'art. 36 del d.P.R. n. 602/73, sostenendo che,



giusta l'art. 36 del d.P.R. n. 602/73, i liquidatori soci sono chiamati a una responsabilità personale per il pagamento di tutte le imposte dovute dalla società, con interessi e sanzioni, in base anche all'art. 11 del d.lgs. n. 472/97. Nel caso in esame, specifica, negli avvisi di accertamento prodromici "è espressamente e testualmente precisato che il signor [REDACTED] liquidatore della società [REDACTED] Srl in liquidazione volontaria, è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute", per cui la CTR avrebbe erroneamente ritenuto necessaria la notifica di un autonomo avviso di accertamento ex art. 36, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973.

Va anteposto per ragioni di ordine logico l'esame del ricorso incidentale, il cui motivo unico non coglie nel segno e va disatteso. Come questa Corte ha già affermato in relazione all'altro socio e liquidatore della medesima società e in relazione ad analoga vicenda processuale (v. Cass. n. 15580/24, erroneamente indicata in memoria come Cass. n. 11580/24), l'art. 36, comma 1, cit. non prevede alcuna coobbligazione dei liquidatori nei debiti tributari della società, ma un'autonoma ipotesi di responsabilità attribuibile ai liquidatori che non abbiano pagato le imposte del periodo della liquidazione o dei periodi antecedenti, salva la prova del pagamento, con le attività di liquidazione, di crediti di rango superiore.

Come hanno recentemente ribadito anche le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. n. 32790 del 2023), la responsabilità di cui all'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 è responsabilità propria, *ex lege*, di natura civilistica e non tributaria del liquidatore che, venendo meno agli obblighi che sono propri della carica rivestita, ha utilizzato l'attività di liquidazione per l'assegnazione dei beni ai soci oppure per soddisfare crediti di ordine inferiore a quelli tributari che perciò sono rimasti insoluti, con l'ulteriore precisazione che, *«in materia di responsabilità del liquidatore ex art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, traente titolo per fatto proprio,*



ex lege, di natura civilistica e non tributaria, la preventiva iscrizione a ruolo del credito tributario societario non costituisce condizione necessaria per la legittimità dell'atto di accertamento emesso, ai sensi del quinto comma dello stesso art. 36, nei confronti del liquidatore, il quale, in sede di ricorso avverso tale avviso, potrà contestare, innanzi agli organi della giustizia tributaria la sussistenza dei presupposti dell'azione intrapresa nei suoi confronti, ivi compresa la debenza di imposte a carico della società». La medesima Agenzia, d'altronde, riconosce in ricorso che il credito vantato, al quale afferirebbero le sanzioni, ha natura civilistica, «che trova titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale vera e propria, costituente mero presupposto della responsabilità stessa, ancorché detta responsabilità debba essere accertata dall'Ufficio».

La responsabilità del liquidatore deve essere, dunque, 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, commi 5 e 6, del d.P.R. n. 602 del 1973, e in tale sede il liquidatore potrà esercitare pienamente il proprio diritto di difesa, contestando la sussistenza dei presupposti della propria responsabilità, ivi compresa l'esistenza a carico della società di imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori. Nel giudizio instaurato avverso l'atto motivato con il quale viene contestata la responsabilità del liquidatore ex art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, quest'ultimo può, quindi, legittimamente opporsi anche alla sussistenza di imposte a carico della società, al fine di escludere l'asserito inadempimento agli obblighi connaturati alla carica dallo stesso ricoperta (Cass. n. 32790 del 2023 cit.); ad ulteriore conferma circa l'ampiezza del diritto di difesa del liquidatore al quale viene contestata la responsabilità ai sensi dell'art. 36 cit., va richiamata, sotto un profilo sistematico, la recente decisione della



Corte di Giustizia dell'UE (CGUE 27 febbraio 2025, causa C-277/24, *M.B.*, punto 56; ne fa applicazione, da ultimo, Cass. n. 19975 del 2025), secondo la quale «*il carattere definitivo di una decisione amministrativa non può giustificare una lesione della sostanza stessa dei diritti della difesa. In tal senso, non si può ammettere che, a causa del carattere definitivo delle decisioni adottate in esito a tali procedimenti amministrativi collegati, l'amministrazione finanziaria sia esentata dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, compresi quelli provenienti da detti procedimenti, in base ai quali essa intende prendere una decisione, e che il soggetto passivo di cui trattasi sia così privato del diritto di rimettere in discussione utilmente, nel corso del procedimento di cui è parte, tali constatazioni di fatto e tali qualificazioni giuridiche (v., in tal senso, sentenza del 16 ottobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punti 47 e 49)*».

Se l'Amministrazione finanziaria vuole fare valere nei confronti del liquidatore la responsabilità ex art. 36, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 deve, dunque, attivare nei suoi confronti un autonomo ed originario procedimento amministrativo di accertamento ex art. 36, comma 5, cit. (cfr. per l'analoga responsabilità, a titolo sussidiario, dell'ex socio, Cass. Sez. U. n. 3625 del 2025); in tal caso può notificare al liquidatore anche una cartella di pagamento, in luogo di un avviso di accertamento, purché l'atto notificato sia specificatamente motivato in relazione alla ragione giuridica e al presupposto fattuale della pretesa per la prima volta azionata (al riguardo, cfr. Cass. n. 21026 del 2024, secondo cui, in tema di obblighi e responsabilità degli amministratori, dei liquidatori e dei soci di cui all'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, l'avviso di accertamento assolve l'obbligo generale di motivazione e l'espressa previsione di cui al quinto comma dello stesso articolo, quando l'Amministrazione individua la specifica fattispecie di responsabilità, nell'ambito di quelle tipicamente previste, alla quale intende fare



riferimento ed esplicita la sussistenza di tutti gli elementi costitutivi della medesima, come previsti dai commi 1, 2 e 3 del citato art. 36; in linea, Cass. n. 16811 del 2025, punto 17).

Nel caso di specie, non è risultato che l'Agenzia avesse notificato a [REDACTED] un avviso di accertamento personale descrittivo della fattispecie di responsabilità a lui ascrivibile; l'Amministrazione non ha, d'altronde, prodotto in giudizio documentazione idonea a dimostrare l'esistenza dell'avviso in parola. Gli avvisi di accertamento si palesano, per converso, intestati alla società [REDACTED] S.r.l., non al [REDACTED] in proprio.

Nel caso di specie in definitiva il ricorso incidentale s'infrange vistosamente proprio sull'assenza appurata di uno specifico avviso personale a [REDACTED] relativo agli specifici profili della sua responsabilità dinanzi illustrati.

Tanto premesso il motivo unico di ricorso principale è, invece, fondato.

Ai sensi dell'art. 15, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, le spese del giudizio possono essere compensate solo in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate. Questa Corte ha incisivamente affermato che *"Nel processo tributario, la compensazione delle spese processuali, prevista dall'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo modificato dall'art. 9, comma 1, lett. f), n. 2) del d.lgs. n. 156 del 2015, è consentita, oltre che nell'ipotesi di soccombenza reciproca, solo in presenza di ragioni gravi ed eccezionali, da enunciare espressamente nella decisione, quali la condotta processuale della parte soccombente nell'agire e resistere in giudizio, nonché l'incidenza di fattori esterni e non controllabili, tali da rendere, nel caso concreto, contraria al principio di proporzionalità l'applicazione del criterio generale della soccombenza"* (Cass. 3 settembre 2024, n. 23592; Cass. 8 aprile 2024, n. 9312). La motivazione adottata dalla CTR, fondata sulla



*"astratta sussistenza di una condizione di responsabilità **solidale**"*

non rientra nell'alveo ora illustrato, ponendosi in urto con la norma evocata nel mezzo di ricorso, alla luce dell'interpretazione resane dalla giurisprudenza. Nel caso di specie, il giudice d'appello ha, infatti, respinto integralmente l'appello dell'Ufficio, confermando la sentenza di primo grado favorevole al contribuente, senza che vi sia stata soccombenza reciproca e senza che siano state indicate ragioni eccezionali idonee a giustificare la compensazione. Ciò rende la censura meritevole d'accoglimento. Non occorrono ulteriori accertamenti di fatto, il che postula la decisione nel merito della causa, con l'accoglimento dell'originario ricorso di [REDACTED]

[REDACTED] Le spese del giudizio di appello nonché quelle del giudizio di legittimità vanno coerentemente poste a carico dell'Agenzia soccombente, nella misura esposta in dispositivo. Va disposta, altresì, la distrazione delle stesse in favore del difensore del contribuente, il quale, nel controricorso al ricorso incidentale, si è dichiarato antistatario.

P.Q.M.

La Corte, respinto il ricorso incidentale, accoglie il ricorso principale. Cassa la sentenza impugnata in relazione alla statuizione concernente la compensazione delle spese e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del grado di appello, che liquida in euro 14.000,00 per compensi, oltre agli accessori se dovuti, nonché a quelle del giudizio di legittimità, che liquida in euro 16.000,00 per compensi, oltre a euro 200,00 per esborsi, al 15% a titolo di rimborso forfettario spese generali, IVA e CPA come per legge. Dispone la distrazione delle spese liquidate in favore del difensore antistatario.

Così deciso in Roma, il 15/10/2025.

La Presidente

ANGELINA-MARIA PERRINO

