

La notifica per conoscenza all'amministratore dell'avviso di accertamento che riguarda sanzioni e imposte della società

di Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione e dottore commercialista

In ambito tributario, la funzione propria della notificazione – di dirigerne l'oggetto verso il destinatario e di metterglielo a disposizione in modo da provocarne la presa di conoscenza – è, stante l'effetto che ne discende in rapporto all'atto contenente una pretesa impositiva, amplificata nel segno della maggiore garanzia di conoscenza effettiva. Tanto è da affermare in ragione del principio generale dettato dall'art.6 dello Statuto del contribuente (L. n.212/00), a tenore del quale l'Amministrazione finanziaria deve, in linea generale, assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati¹.

Le modalità di notifica degli atti tributari alla persona giuridica

La notificazione alle persone giuridiche va effettuata, a norma dell'art.145 c.p.c., presso la sede legale dell'ente, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa. A tale regola non si sottrae la notifica degli atti tributari in virtù del richiamo di cui all'art.60 DPR n.600/73 secondo il quale la notificazione dell'accertamento deve essere fatta presso la sede sociale, con applicazione del criterio sussidiario della notificazione alla persona fisica che la rappresenta, a condizione che nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale.

La disciplina dettata dall'art.145 c.p.c. individua le modalità di notifica degli atti alle persone giuridiche delineando un *iter* che prevede l'esecuzione della stessa:

- presso la sede sociale;
- mediante consegna al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni;
- mediante consegna ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede.

Nonostante il chiaro dettato della disposizione – nella formulazione novellata dal co.1 dell'art.1 L. n.263/05² –, in sede applicativa si è assistito all'in-

¹ Cfr. Cassazione n.6114/11.

² La nuova disposizione è entrata in vigore a partire dal 1° marzo 2006 e si applica ai procedimenti instaurati successivamente a tale data. Nel testo previgente l'art.145, co.1 c.p.c. così disponeva: "La notificazione alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le

sorgere di una serie di problematiche connesse alla corretta individuazione dei criteri per garantire la conoscibilità dell'atto da notificare, che ha reso necessario il plurimo intervento della giurisprudenza di merito e di legittimità, al fine di dipanare gli aspetti applicativi più controversi.

Luogo di notifica

Il novellato art.145 c.p.c. individua, quanto al luogo della notifica di atti destinati alle persone giuridiche, la sede della stessa, intesa sia come sede legale, ovvero quella che risulta dall'atto costitutivo, dallo statuto, dal registro delle persone giuridiche ecc., sia come sede effettiva, ovvero il luogo dove l'ente svolge prevalentemente la sua attività e dove si trovano la direzione e gli uffici degli amministratori.

Il coordinamento con la previsione di cui all'art.60, che detta le regole per la notifica degli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette, richiede perché la notifica sia considerata effettuata in luogo diverso da quello in cui la persona giuridica ha il proprio domicilio fiscale, che venga accertata l'inesistenza nel Comune in cui è situato il predetto domicilio, di un qualsiasi ufficio, sede o azienda della medesima³, dovendosi, in caso contrario, ritenere equiparati alla sede legale ogni altra sede, ufficio o azienda – di cui sia noto l'indirizzo⁴ – siti nell'ambito territoriale dello stesso Comune.

Infatti, vige il principio⁵ per il quale la notificazione di

notificazioni o in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa".

³ Cfr. Cassazione n.14664/06.

⁴ Cfr. Cassazione n.904/98.

⁵ Normativamente sancito dall'art.58 DPR n.600/73 a mente del quale: "I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

un atto tributario eseguita presso la sede “effettiva” anziché presso la sede legale è comunque valida, in quanto, anche nella materia delle notificazioni, vale la regola per la quale, laddove la sede legale della società sia diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare sede anche quest’ultima⁶.

Ciò posto, con riferimento al luogo di notifica, recenti pronunce della Cassazione hanno affermato che *“deve considerarsi regolarmente effettuata la notifica dell’avviso di accertamento a una società di capitali, eseguita mediante consegna nelle mani del rappresentante legale, anche nell’ipotesi in cui detta persona sia reperita in un luogo diverso dalla sede ufficiale della società per il medesimo principio sancito per le persone fisiche dall’art.138 c.p.c., secondo cui la consegna a mani proprie è valida ovunque sia stato trovato il destinatario nell’ambito territoriale della circoscrizione dell’ufficio giudiziario cui l’ufficiale notificatore è addetto”*⁷.

Tuttavia, il presupposto perché alle notifiche di atti alle società commerciali possa applicarsi il criterio sussidiario previsto dal primo comma dell’art.145 c.p.c., secondo periodo (notifica a mani del rappresentante ovvero presso la residenza o il domicilio di questi – in virtù del principio di immedesimazione organica fra la persona giuridica e la persona fisica che la rappresenta), è che la persona fisica, oltre ad essere identificata nell’atto, risieda nel comune in cui l’ente ha il suo domicilio fiscale, da individuarsi ai sensi dell’art.58 DPR n.600/73⁸.

Ma se l’abitazione, l’ufficio o l’azienda del contribuente non si trovano nel comune del domicilio fiscale, la notifica dovrà effettuarsi ai sensi dell’art.60, co.1, lett. e) DPR n.600/73, e si perfezionerà nell’ottavo giorno successivo a quello dell’affissione del prescritto avviso di deposito nell’albo del Comune⁹.

mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività”.

⁶ Cfr. Cassazione n.21942/10, n.10307/09, n.17590/09, n.24622/08, n.3620/04 e n.2671/05.

⁷ Cfr. Cassazione n.704/93, n.12373/02 e n.28892/08.

⁸ Cfr. Cassazione n.3618/06, n.3558/02 e, da ultimo, n.216 /09 la quale ha affermato, richiamando i precedenti giurisprudenziali che: “La notificazione degli avvisi di accertamento tributario a soggetti diversi dalle persone fisiche non si sottrae alla regola generale, enunciata dal DPR n.600/73, art.60, secondo cui la notificazione degli avvisi e degli altri atti tributari al contribuente dev’essere fatta nel Comune dove quest’ultimo ha il domicilio fiscale. In riferimento alla notifica di atti alle società commerciali, il necessario coordinamento di tale disciplina con quella di cui all’art.145 c.p.c., comporta, pertanto, che, in caso d’impossibilità di eseguire la notificazione presso la sede sociale, il criterio sussidiario della notificazione alla persona fisica che la rappresenta è applicabile soltanto se tale persona fisica, oltre ad essere identificata nell’atto, risiede nel Comune in cui l’ente ha il suo domicilio fiscale, da individuarsi ai sensi del DPR n.600/73, art.58”.

⁹ Cfr. Cassazione n.15856/09.

Persona che riceve la notifica

In materia di notificazione di atti a una persona giuridica, sul piano probatorio opera una presunzione in base alla quale, salvo prova contraria, la persona rinvenuta nella sede della società deve ritenersi adde-
detta alla ricezione degli atti diretti a quest’ultima.

Le persone legittimate a ricevere le notificazioni sono il rappresentante della persona giuridica e la persona incaricata, che sono poste sullo stesso piano ai fini della consegna della copia dell’atto.

Infatti, l’addetto alla notifica può rivolgersi indifferente-
mente a uno dei due senza l’obbligo di ricercare prima il rappresentante. In mancanza di tali soggetti ci si può rivolgere, in via sussidiaria, alla persona adde-
detta alla sede, cioè a colei che è legata da un particolare rapporto anche non subordinato o provvisorio, di lavoro.

Sul punto la Cassazione ha riconosciuto che, quando la notifica è avvenuta presso la sede sociale, la legittimazione alla ricezione si presume per il solo fatto della presenza del soggetto consegnatario in tale luogo nonché dell’avvenuta accettazione dell’atto, mentre incombe sul destinatario l’onere della prova contraria¹⁰, non rendendosi necessaria la sussistenza di un rapporto lavorativo ma risultando sufficiente un mandato anche provvisorio a ricevere la corrispondenza¹¹.

Notifica a persona irreperibile

Tale modalità di notificazione, prevista dal terzo comma dell’art.145 c.p.c., è applicabile solo quando la notificazione sia stata tentata senza successo nella sede dell’ente (rimasta sconosciuta nonostante le diligenti indagini) e sempreché nell’atto da notificare siano indicate le generalità della persona fisica che la rappresenta. Infatti, tale tipo di notifica ha carattere facoltativo e sussidiario, con la conseguente nullità delle notificazioni effettuate con queste modalità, nonostante la possibilità di notificare l’atto nella sede sociale¹².

¹⁰ Cfr. Cassazione n.2208/06, n.16102/07, n.29879/08, n.19582/09 e n.22342/09.

¹¹ Cfr. Cassazione n.21942/10 cit..

¹² Tale sussidiarietà è stata recentemente ribadita dalla Cassazione nell’ordinanza n.613/11 in cui si afferma: “In tema di notificazione alle persone giuridiche, se la notificazione non può essere eseguita con le modalità di cui all’art.145, co.1 c.p.c. - ossia mediante consegna di copia dell’atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa - e nell’atto è indicata la persona fisica che rappresenta l’ente, si osservano, in applicazione del terzo comma del medesimo art.145, le disposizioni degli artt.138, 139 e 141 c.p.c.; se neppure l’adozione di tali modalità consente di pervenire alla notificazione, si procede con le formalità

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Le norme in materia di notificazione degli atti tributari alle persone giuridiche individuano criteri che, operando tra loro in via gradata e sussidiaria, privilegiano l'effettività della sede sociale e, nel rispetto della tutela dell'affidamento dei terzi, garantiscono la piena conoscibilità dell'atto al destinatario.

I vizi della notifica

La nullità della notifica di un atto dell'Amministrazione tributaria deve ritenersi suscettibile di sanatoria, con effetto *ex tunc*, per il raggiungimento dello scopo. La possibilità di applicare la sanatoria per il raggiungimento dello scopo, prevista dall'art.156 c.p.c., co.3 alla nullità della notifica degli atti impositivi è stata sancita dalle Sezioni Unite che, con la [sentenza n.19854/04](#) – componendo un contrasto tra precedenti che negavano tale possibilità¹³ e altri che l'affermavano¹⁴ – hanno affermato che: *“La natura sostanziale e non processuale (nè assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario – che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'Amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria – non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria”*.

Pertanto, l'applicazione per l'avviso di accertamento, in virtù del richiamo dell'art.60 DPR n.600/73 alle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, *ex art.156 c.p.c.*

“Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza – previsto dalle singole leggi d'imposta – per l'esercizio del potere di accertamento”¹⁵.

In particolare, indipendentemente dall'applicazione della sanatoria di cui all'art.156 c.p.c. all'ambito tributario, assume rilievo la valutazione circa la atti-

dell'art.140 c.p.c. (nei confronti del legale rappresentante, se indicato nell'atto e purché abbia un indirizzo diverso da quello della sede dell'ente; oppure, nel caso in cui la persona fisica non sia indicata nell'atto da notificare, direttamente nei confronti della società)”.

¹³ Cfr. Cassazione n.5294/01, n.3513/02 e n.7691/03.

¹⁴ Cfr. Cassazione n.3294/94 e n.17762/02.

¹⁵ Cfr. Cassazione n.2728/11.

tudine della notifica a produrre il suo effetto legale tipico, vale a dire garantire la conoscibilità dell'atto da parte del contribuente.

Sul piano amministrativo, i problemi della specificazione del significato di “piena” conoscenza e quello della prova della conoscenza equipollente, sono stati affrontati e risolti dalla giurisprudenza di merito che è solida nel ritenere:

1. che la piena conoscenza di un provvedimento amministrativo ai fini della decorrenza del termine per la sua impugnazione si ricollega all'avvenuta individuazione del relativo contenuto da parte del destinatario tenendo presente che la piena percezione del contenuto essenziale dell'atto non postula che il medesimo sia conosciuto in tutti i suoi elementi, ma solo che il destinatario sia reso edotto di quelli essenziali, quali l'Autorità emanante, il contenuto dispositivo e la data¹⁶;
2. che la piena conoscenza del provvedimento impugnato deve essere provata in modo certo e inequivocabile da parte di chi eccepisce la tardività del ricorso e il relativo onere non può ritenersi adempiuto sulla base della prospettazione di mere presunzioni che non assurgono a dignità di prova¹⁷.

Tali principi sono stati confermati anche con riferimento agli atti amministrativi di imposizione tributaria, come chiarito di recente da una pronuncia della Corte di Cassazione, la [sentenza n.13852/10](#), in cui si afferma¹⁸ che: *“l'inesistenza della notificazione non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocabilmente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso all'Ufficio per adottare e notificare il provvedimento amministrativo tributario, nel qual caso grava sull'Ufficio stesso l'onore di provare la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente e la sua acquisizione entro il predetto termine di decadenza”*.

Sulla base di tale impostazione, la citata Cassazione del 2011 riconosce che il ricorso tardivo contro un atto dell'Amministrazione finanziaria la cui notifica sia nulla non è idoneo a dimostrare che la notifica abbia, nonostante la nullità, egualmente raggiunto lo scopo di far decorrere il termine dell'impugnazio-

¹⁶ Cfr. Consiglio di Stato, sentenza n.293/06.

¹⁷ Cfr. Consiglio di Stato, sentenza n.3220/05.

¹⁸ Confermando il precedente orientamento assunto dalla Corte di cassazione con la sentenza n.4760/09..

ne, non essendo possibile individuare il momento in cui il contribuente ha avuto effettiva conoscenza dell'atto, poiché la nullità della notifica impedisce la presunzione, operante in caso di notifica valida, che la data della notifica e la data della effettiva conoscenza coincidano.

La responsabilità dell'amministratore per le imposte e le sanzioni accertate nei confronti della Società

La responsabilità della persona fisica, amministratore della società, segue le regole civilistiche sull'autonomia patrimoniale della persona giuridica rappresentata.

Conseguentemente, l'amministratore non è direttamente responsabile delle imposte accertate nei confronti della società, fatta salva la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di invocarne la responsabilità ex art.36 DPR n.602/73, che dovrà essere accertata mediante atto motivato da notificarsi ai sensi dell'art.60 DPR n.600/73.

Sotto il profilo sanzionatorio, la responsabilità dell'amministratore è esclusa dalla nuova formulazione dell'impianto sanzionatorio previsto per le violazioni di natura amministrativa.

Infatti, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale degli enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica e non possono, a decorrere dall'entrata in vigore dell'art.7 D.L. n.269/03, essere più poste a carico della persona fisica che ha commesso o ha concorso a commettere la violazione.

Sulla base del vigente ordinamento giuridico non è consentito il superamento dell'autonomia delle società di capitali, né per l'imposta né per le sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

L'articolo 7 D.L. n.269/03 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.229 del 02 ottobre 2003) e convertito dalla L. n.326/03 così dispone: *"le sanzioni amministrative relative a rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. Le disposizioni del co.1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto. Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del D.Lgs. n.472/97, si applicano in quanto compatibili"*.

Tale disposizione ha definitivamente modificato il principio di responsabilità personale delle sanzioni

amministrative contenuto nel D.Lgs. n.472/97, oggi applicabile esclusivamente alle società di persone. In seguito alla modifica le sanzioni amministrative sono esclusivamente a carico della persona giuridica¹⁹. La relazione illustrativa del citato D.L. n.269/03 con riferimento all'art.7 chiarisce: *"L'articolo 7 introduce il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie. L'articolo introduce disposizioni innovative rispetto al sistema sanzionatorio delineato dal D.Lgs. n.472/97. In deroga al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica, di cui all'art.2, co.2 D.Lgs. n.472/97 e al principio di solidarietà di cui all'art.11 dello stesso D.Lgs. n.472/97, si prevede la responsabilità esclusiva della persona giuridica per la sanzione amministrativa allorché questa sia relativa al rapporto fiscale della stessa persona giuridica. In tal caso, quindi, è obbligato a sopportare l'onere della sanzione un soggetto diverso da quello che ha commesso l'illecito. La disposizione, investendo dell'obbligazione il soggetto che ha tratto vantaggio dalla violazione, intende accrescere le garanzie di adempimento dell'obbligazione stessa omissis... Per esigenze di coordinamento, si prevede, infine, che nelle ipotesi oggetto della disciplina in esame, la normativa recata dal D.Lgs. n.472/97 si applichi in quanto compatibile"*.

Il legislatore ha quindi inteso, in deroga al precedente regime introdotto con il D.Lgs. n. 472/97 fautore, sulla falsariga di quello penale, della piena responsabilità della persona fisica autrice della violazione, che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società enti con personalità giuridica restino esclusivamente a carico della persona giuridica, investendo dell'obbligazione il soggetto che ha tratto vantaggio della violazione e quindi escludendo l'imputabilità personale di amministratori o gestori di fatto (cfr.: CTR di Roma Sentenza n. 18/29/11).

Gli effetti della notifica all'amministratore dell'atto tributario rivolto alla persona giuridica

Delineate le modalità di notifica degli atti tributari alle società e la responsabilità degli amministratori per le imposte e le sanzioni riferibili alla persona giuridica da questi amministrata, la cui analisi appare imprescindibile per approcciare al tema dell'efficacia della notifica per conoscenza all'amministratore dell'atto impositivo rivolto alle società dotate di per-

¹⁹ Cfr. CTP Treviso, sentenza n.54/6/05; CTP Vercelli, sentenza n.4/1/11; CTR Milano, sentenza n.3/22/11.

sonalità giuridica, occorre esaminare gli effetti che tale procedimento notificatorio assume nelle diverse fattispecie che in concreto possono assumere rilievo. Ancora una volta il maggiore contributo nella disamina, viene offerto dalla giurisprudenza di legittimità la quale ha chiarito con riguardo alla notifica all'amministratore di società che: *"in tema di atti tributari, la nullità dell'iscrizione a ruolo e della cartella esattoriale per essere le stesse indirizzate alla persona dell'amministratore, in proprio e nella qualità di rappresentante dell'ente, pur riguardando un'imposta dovuta da una società, è sanata per raggiungimento dello scopo, in quanto il principio enunciato espressamente per gli atti processuali dall'art.156, co.3 c.p.c., è applicabile, per analogia, a tutti gli atti amministrativi compresi, dunque, quelli di imposizione tributaria, "intercettando" tali atti il soggetto al quale sono effettivamente rivolti (la società) attraverso il suo legale rappresentante che, nella sua qualità, nessun dubbio può nutrire sul loro effettivo contenuto"*²⁰.

Ne consegue che l'eventuale costituzione in giudizio della persona fisica in proprio, risulterebbe viziata per carenza di legittimazione passiva del soggetto destinatario dell'atto, e comporterebbe, in assenza di costituzione del soggetto anche in qualità di legale rappresentante della società, la definizione dell'avviso di accertamento per omessa impugnazione.

La recentissima pronuncia della Corte di Cassazione [n.1100/13](#) ha confermato tale orientamento affermando: *"Chi ha la legale rappresentanza di una persona giuridica, un ente, ecc. e si vede notificare un atto tributario emesso nei confronti del soggetto rappresentato e avente per oggetto l'imposta, la sanzione e gli interessi, a titolo di conoscenza e in vista dell'eventuale responsabilità solidale, non è legittimato, per carenza d'interesse, all'impugnazione di atto emesso nei confronti di altro soggetto"*.

Nella sentenza in esame, il legale rappresentante impugnava l'avviso di accertamento rivolto alla società e contenente la maggiore pretesa impositiva afferente imposte e sanzioni, in carenza di legittimazione passiva poiché *"la notifica dell'atto impugnato non comportava alcun obbligo diretto al pagamento delle imposte evase, essendo a ciò tenuta la società, destinataria dell'atto medesimo e unica titolare del rapporto tributario"*.

²⁰ Cfr. Cassazione n.14925/11 e così anche Cassazione SS.UU. n.19854/04 peraltro già citata *ut supra* e Cassazione n.6347/08 e n.15554/09.

Tuttavia, nel previgente sistema sanzionatorio, caratterizzato dal principio della responsabilità penale del rappresentante legale, come delineato dal D.L. n.472/97 vigente *ratione temporis*, gli effetti della pretesa, sul piano sanzionatorio, si sarebbero riverberati in fase di riscossione anche sul legale rappresentante, chiamato a rispondere in solido con la società.

La decisione si fonda sul fatto che l'amministratore avrebbe potuto, "senza limitazioni nell'oggetto della difesa" – afferma la Corte –, proporre ricorso contro il successivo atto esattivo (a esempio, la cartella di pagamento) contestando i presupposti per la c.d. "chiamata in solido" nonché l'esistenza e l'ammontare del debito principale del soggetto passivo.

L'impostazione del Giudice di legittimità conferma la necessità che il legale rappresentante, raggiunto dall'avviso di accertamento rivolto alla società e notificatogli per conoscenza, lo impugni in ogni caso anche nella sua qualità di legale rappresentante dell'ente, al fine di non rendere definitiva la pretesa poiché, realizzandosi tale evenienza, avverso la stessa potrebbe agire solo nella successiva fase della riscossione, opponendosi agli atti esecutivi.

Non persuade, in ogni caso, l'orientamento della Corte nella parte in cui non ravvisa una minore tutela per il soggetto che, chiamato in solido con la società al versamento delle sanzioni, debba posticipare l'esercizio del proprio diritto di difesa all'avvio della fase di riscossione.

La notifica all'ex amministratore della Società e all'amministratore interdetto

La notifica dell'atto amministrativo alla persona che abbia rivestito in passato, ma non attualmente, la carica di amministratore di una società è da considerarsi nulla, poiché erroneamente effettuata nei confronti di un soggetto che non ha più né il potere né la rappresentanza della persona giuridica cui è diretta la notificazione, con la conseguenza che solamente la regolare costituzione in giudizio della società potrebbe sanare il difetto di notifica.

Tuttavia, corollario di tale assunto è l'assenza di legittimazione della persona fisica ad agire in giudizio. Infatti, il potere di far valere la nullità di una notificazione eseguita presso un soggetto non legittimato compete al soggetto cui è diretta la notifica, non a quello presso cui sia stata erroneamente eseguita la notificazione stessa²¹.

²¹ Cfr. Cassazione n.19870/04.

Conseguentemente, nell'ipotesi di un avviso di accertamento notificato all'amministratore decaduto di una società di capitali, il ricorso proposto e sottoscritto dal vecchio rappresentante non sana la nullità della notifica, né permette di ottenere l'annullamento dell'atto originario, poiché difettando quest'ultimo dell'interesse ad agire in giudizio, l'intero processo è nullo fin dall'origine²².

La preclusione per l'ex rappresentante legale ad agire utilmente in giudizio per ottenere la declaratoria di nullità della notifica dell'atto impositivo riguardante la società, comporta che unicamente l'impugnativa spiegata dalla società, validamente rappresentata, per far valere la nullità della notifica eseguita a un soggetto diverso dal proprio rappresentante legale, sanerebbe la nullità per avere comunque l'atto impugnato raggiunto il suo scopo.

Nella citata [sentenza n.23000/10](#) la Corte ha esteso il suesposto principio all'ipotesi in cui sia stata disposta una misura interdittiva penale nei confronti del legale rappresentante di una società. Infatti, il divieto di esercitare le attività inerenti all'ufficio di amministratore delle persone giuridiche, disposto a carico dell'amministratore di una società comporta che la successiva notifica a sue mani di un atto impositivo sia nulla e la costituzione del soggetto privo della legittimazione ad agire in giudizio nell'interesse della società non sanerebbe il vizio di notifica.

La notifica all'amministratore della Società fallita

L'accertamento tributario, se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore – in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare, o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento – ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo²³.

Nello stesso senso si è espressa la Corte di Cassazione con la [sentenza n.6476/07](#) la quale, nell'affermare il medesimo principio, ha rilevato come

l'accertamento operato dall'ufficio non può che decorrere, per il fallito, dal momento in cui sia eseguita nei suoi confronti la notifica del relativo avviso, ed egli sia così posto nell'effettiva condizione di difendersi.

“Ciò comporta, da una parte, la non definitività di un avviso di accertamento non notificato all'amministratore di una società fallita, ma al solo curatore, e, dall'altra, il disconoscimento di una solidarietà passiva fra il curatore e l'amministratore o i soci di una società di persone fallita, qualora questi ultimi non siano stati messi a conoscenza nei modi di legge dell'accertamento notificato al solo curatore”²⁴.

Il caso: la recente ordinanza della Corte di Cassazione n.15741/13

Con l'emarginata ordinanza la Corte di Cassazione ha recentemente affermato la responsabilità dell'amministratore di una società a responsabilità limitata per i debiti tributari – imposte e sanzioni – accertati a carico dell'ente.

La motivazione, sebbene apparentemente in contrasto con quanto sinora esposto, conferma il contenuto delle precedenti pronunce giurisprudenziali e si pone in continuità con i principi dalle stesse affermate.

In particolare, l'ordinanza si pronuncia in merito alla responsabilità dell'amministratore per le imposte e le sanzioni riferite alla società, relative agli anni 2001 e 2002, accertata dall'Amministrazione ai sensi dell'art.36 DPR n.602/73 affermando che: “Si tratta di debito fiscale che non poteva non gravare pure sull'amministratore quale coobbligato solidale, anche se si trattava di società di capitale, e ciò a prescindere dalla regolare o meno notificazione degli originali atti impositivi alla società. Infatti, la responsabilità dei liquidatori, ovvero degli amministratori, in presenza dell'integrazione delle distinte fattispecie previste dall'art.36 DPR n.602/73 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” avente natura civilistica e non tributaria”²⁵.

In ordine alla solidarietà per il pagamento delle sanzioni, applicando la normativa vigente *ratione temporis*, l'ordinanza ha disposto l'inapplicabilità retroattiva dell'art.7 D.L. n.269/03 a fatti e omissioni

²² Cfr. Cassazione n.23000/10 e n.29628/08.

²³ Cfr. Cassazione n.2910/09.

²⁴ Cfr. Cassazione n.17687/13.

²⁵ Cfr. Cassazione n.7327/12 e n.22863/11.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

relative agli anni 2001 e 2002, sancendo la responsabilità solidale dell'amministratore o legale rappresentante di società di capitali, ai sensi del previgente art.98, co.6 DPR n.602/73, per il pagamento di soprattasse e pene pecuniarie irrogate alla società stessa per le violazioni di norme relative anche l'accertamento delle imposte sui redditi, essendo

la redazione, la presentazione e l'approvazione del bilancio e della dichiarazione dei redditi, atti propri dell'amministratore, e trattandosi di documenti a lui direttamente imputabili²⁶.

²⁶ Cfr. Cassazione n.27036/07 e n.19857/05.



OFFERTA
LANCIO

CRISI E RISANAMENTO

Strumenti, tecniche e soluzioni concorsuali

Il nuovo imperdibile bimestrale di Euroconference

La rivista è dedicata non solo ai professionisti specializzati nella materia fallimentare (curatori fallimentari, commissari liquidatori, consulenti) ma anche e soprattutto a chi deve conoscere gli strumenti oggi disponibili e sempre più efficaci per gestire anticipatamente la crisi e "salvare" l'azienda in difficoltà. Questo bimestrale offre di volta in volta una sintesi ragionata dei diversi aspetti della materia, non soltanto sotto il profilo giuridico, ma anche di pianificazione economica e finanziaria; irrinunciabile è poi la valutazione delle problematiche anche sotto l'aspetto fiscale e tributario.

OFFERTA LANCIO
abbonamento 12 mesi

€ 99,00 + IVA anziché € 180,00 + IVA

OFFERTA VALIDA FINO AL 31 DICEMBRE 2013

L'offerta **non è cumulabile** con altre promozioni e sconti Privilege Card
valido solo per nuove attivazioni

Acquistalo su www.euroconference.it o nelle migliori librerie

www.euroconference.it