Sentenza del 20/12/2019 n. 34170 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

A.D. impugnò, innanzi alla CTP di Napoli, l'avviso di accertamento IRES, IRAP, IVA, per il periodo d'imposta 2006, al medesimo diretto quale socio e "gestore di fatto" della A. SrI, conseguente a un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Napoli, la quale aveva accertato che, in data 25/10/2006, A.F. (amministratore unico e socio al 95%) e A.D. (socio al 5%) avevano ceduto le proprie quote a T.I. che, in data 27/11/2006, aveva posto in liquidazione la società che, per la medesima annualità, non aveva presentato la dichiarazione dei redditi.

La CTP di Napoli (con sentenza 108/2012), rigettò il ricorso sul rilievo che A.F. e A.D. fossero i veri gestori della ormai cessata Sri; la decisione è stata confermata dalla CTR della Campania che, nel contraddittorio dell'Agenzia delle entrate, ha respinto l'appello del contribuente sulla base delle seguenti considerazioni: l'amministratore di fatto di una società è equiparato all'amministratore di diritto e tale veste, in capo all'appellante, era desumibile dal processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, assistito da fede privilegiata; detto principio è applicato dalla giurisprudenza di legittimità in tema di sanzioni; nella specie, sebbene il ruolo di amministratore di diritto fosse stato conferito alla sig.ra T., alla quale A.F. e A.D. avevano ceduto le rispettive quote societarie, questi ultimi erano rimasti, di fatto, gli unici gestori della società ed erano, quindi, responsabili dell'omessa dichiarazione del 2006; era priva di pregio l'eccezione dell'appellante secondo cui non è consentito addebitare ai soci le obbligazioni della società in quanto, testualmente: "il socio di società di persone è responsabile in via solidale e illimitata per le obbligazioni sociali e, dunque, anche per quelle tributarie." (cfr. pag. 6 della sentenza impugnata).

Il contribuente ricorre per la cassazione, sulla base di tre motivi; l'Agenzia resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 1414 c.c. e art. 1415 c.c., comma 2, art. 2462 c.c., il ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha aderito (implicitamente) alla tesi dell'ufficio, per la quale il passaggio di mano della società sarebbe stato fittizio, giacchè, diversamente da quanto ravvisato dalla CTR, anche ipotizzando la simulazione (in realtà insussistente) della cessione delle quote societarie, dai fratelli Arzillo alla sig.ra T., in ogni caso delle obbligazioni sociali (comprese

quelle tributarie) avrebbe continuato a rispondere esclusivamente la società, con il suo patrimonio (art. 2462, c.c.).

2. Con il secondo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 14 preleggi, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3 e 11, del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, artt. (2639), 2697 e 2700 c.c., artt. 115 e 145, c.p.c., nonchè, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. n. 118 del 1954, art. 6, artt. 36, 61 e 118, disp. att. c.p.c., si censura la sentenza impugnata in quanto: a) in tema di sanzioni, ha erroneamente applicato al ricorrente - ritenendo che egli fosse l'amministratore di fatto - il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, non più in vigore, in luogo del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, per il quale le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica; b) ha equiparato contra legem l'amministratore di fatto all'amministratore di diritto, applicando estensivamente una norma - l'art. 2639 c.c. - di stretta interpretazione, perchè relativa esclusivamente alla penale responsabilità per certi reati e non anche alla responsabilità fiscale; c) ha riconosciuto la qualità di amministratore di fatto del ricorrente richiamando per relationem la decisione di primo grado e, in tal modo, omettendo di spiegare le ragioni poste a fondamento del dispositivo; d) ha erroneamente asserito che detta qualifica fosse desumibile anche dal verbale di constatazione della Guardia di Finanza, assistito da fede privilegiata, con ciò violando sia l'art. 2700 c.c., che circoscrive il perimetro dei fatti dotati di fede privilegiata, sia l'art. 2697 c.c., sul riparto dell'onere della prova, esonerando indebitamente l'ufficio dall'incombente di dimostrare che il ricorrente fosse amministratore di fatto della A. Srl.

3. Con il terzo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, violazione degli artt. 2291, 2304, 2462, c.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, art. 110 c.p.c., il ricorrente censura la sentenza impugnata per avere affermato contra legem - confondendo la disciplina dettata per le società di capitali (come la A. Srl) con quella dettata per le società di persone - che il socio di una Srl è responsabile delle obbligazioni della società, in tal modo incorrendo anche nel vizio di extrapetizione o di ultrapetizione, in quanto l'avviso era rivolto al ricorrente quale "gestore di fatto" della A. Srl e non quale socio illimitatamente responsabile della Srl.

4. Il primo e il terzo motivo, da esaminare congiuntamente per connessione, sono fondati nei termini che seguono.

Il ragionamento della CTR (invero piuttosto oscuro) pare poggiare su due distinte rationes decidendi: da un lato, sul carattere simulato della cessione delle quote societarie e sulla responsabilità sussidiaria del socio per le obbligazioni sociali; dall'altro, sulla responsabilità personale dell'amministratore di fatto di una società di capitali (vedi in fra p. 5).

Con riferimento al primo aspetto, è fondata la censura del ricorrente giacchè, ove anche si ammetta (in via d'ipotesi) il carattere simulato della dismissione delle quote sociali da parte del ricorrente, tale (apparente) condotta non avrebbe alcun riflesso sul piano della responsabilità del socio per le obbligazioni della società, in ragione del fatto che, nelle società di capitali (e la disposizione di riferimento per le Srl è l'art. 2462 c.c.) "per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio.".

Tanto è sufficiente al fine di ritenere fondato il primo motivo, nonchè la prima censura del terzo motivo (quella per la quale, appunto, nelle società di capitali, delle obbligazioni sociali risponde la società e non il socio), visto che la CTR - per altro, riferendosi erroneamente alla disciplina delle società di persone anzichè a quella delle società di capitali - ha affermato che il socio risponde, illimitatamente, in via sussidiaria, delle obbligazioni sociali, comprese quelle tributarie.

Per converso, non è fondata la seconda censura del terzo motivo in quanto, senza incorrere nel dedotto error in procedendo, la CTR ha riconosciuto la responsabilità sussidiaria del socio, per le obbligazioni sociali, che, come dianzi accennato, costituiva una delle questioni di diritto salienti del tema del decidere.

5. Il secondo motivo è fondato.

Il convincimento della CTR s'impernia sulla circostanza che il ricorrente fosse amministratore di fatto della Srl e tale ratio decidendi è tratta dalla sentenza di primo grado, richiamata per relationem, e dal verbale redatto dalla Guardia di Finanza, da cui la medesima qualifica sarebbe desumibile, che la commissione campana ricorda essere assistito da fede privilegiata (art. 2700 c.c.), quanto ai fatti in esso descritti.

Questa Corte ha ripetutamente affermato (ex multis: Cass. 5/08/2019, n. 20883; conf.: n. 28139/2018) che: "La sentenza d'appello può essere motivata "per relationem", purchè il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicchè dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame.".

Nella specie, la CTR non si è attenuta a questo principio di diritto e ha reso una motivazione apparente, laddove, per un verso, ha affermato di condividere pienamente la decisione di primo grado senza esplicitare, puntualmente, le ragioni di tale (acritica) adesione, confrontandosi anche con i motivi d'impugnazione; per altro verso, ha dichiarato che la qualifica di amministratore di fatto era desumibile dal processo verbale di constatazione, dotato di efficacia privilegiata, trascurando che, secondo l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità (Cass. 25/07/2019, n. 20214), l'efficacia probatoria dell'atto pubblico, nella parte in cui fa fede fino a querela di falso, è limitata agli elementi estrinseci dell'atto, indicati all'art. 2700 c.c., e non si estende al contenuto intrinseco del medesimo, che può anche non essere veritiero.

In applicazione di tale principio giuridico, si appalesa viziata da motivazione apparente la pronuncia della CTR, la quale, anzichè limitarsi a richiamare il processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza, avrebbe dovuto dare conto, enunciandoli con analitica precisione, degli elementi obiettivi da cui aveva desunto che il ricorrente fosse il gestore di fatto della Srl. La nullità della sentenza d'appello esime la Corte dall'esame degli altri profili di critica del complesso mezzo d'impugnazione; tuttavia, per un'esigenza di completezza, è utile ribadire l'indirizzo di legittimità, trascurato dal giudice d'appello, per il quale: "Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, D.L. n. 269 del

2003, ex art. 7 (conv. con modif. in L. n. 326 del 2003), sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9, che non può costituire deroga al predetto art. 7, ad esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del D.Lgs. n. 472, ma solo in quanto compatibili." (Cass. 25/10/2017, n. 25284; conf.: n. 9122/2014; 13730/2015).

A ciò si aggiunga che, dalla lettura dell'avviso di accertamento e del prodromico verbale di constatazione della GdF (menzionato nella sentenza impugnata e allegato al controricorso dell'Agenzia), non risulta che il ricorrente sia stato chiamato a rispondere dei debiti d'imposta dell'ente commerciale come amministratore di fatto o come liquidatore o socio della società, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, art. 2495, c.c.

6. Ne consegue che, accolti il primo, il secondo e il terzo motivo (nei termini sopra indicati), la sentenza è cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, coll'accoglimento del ricorso introduttivo.

7. Le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo; condanna l'Agenzia delle entrate a corrispondere al contribuente le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 14.700,00, a titolo di compenso, oltre a Euro 200,00 per spese, al 15% sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e agli altri accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 6 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza