Sentenza del 24/11/2021 n. 36510 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.F. impugnò l'avviso d'irrogazione di sanzioni per evasione Ires, Irap, Iva, per il periodo d'imposta 2010, per complessivi Euro 465.775,20, che traeva origine da un'indagine della Guardia di Finanza di Rimini nei confronti della Sure S.r.l. che aveva accertato che la società, pur avendo la sede legale in (---), era operativa esclusivamente in Italia, ed era gestita da un amministratore di fatto, il signor A., il quale, dal canto suo, contestava tale qualifica.

2. La Commissione tributaria provinciale di Caserta, con sentenza n. 7079/2016, rigettò il ricorso ritenendo che l'ufficio avesse provato che il ricorrente era amministratore di fatto della Sure S.r.l. che, in base all'indagine della Guardia di Finanza, risultava avere acquistato da altre due società anch'esse riconducibili al ricorrente, la Of Course S.p.a. e l'Europe E-Commerce S.r.l., prodotti informatici che poi rivendeva tramite il portale Youbuy.it, di proprietà della FLB S.r.l. unipersonale, interamente partecipata da A., il quale, in sostanza, aveva costituito questa rete di società al fine di evadere totalmente le imposte.

3. La Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Campania ha confermato la decisione di primo grado, e pertanto ha rigettato l'appello del contribuente, sulla base dei seguenti argomenti: (i) la pronuncia di primo grado non era affetta da vizio di motivazione in quanto essa aveva correttamente attribuito all'appellante la qualifica di amministratore di fatto valorizzando il risultato dell'indagine della Guardia di Finanza e, in particolare, le dichiarazioni degli amministratori fittizi delle società e del consulente fiscale della Of Course S.p.a., che confermavano che A. era amministratore di fatto e "ideatore del sistema"; (ii) la pronuncia di primo grado non era viziata da ultrapetizione essendosi limitata ad affermare che il centro dell'attività della Sure S.r.l. era esclusivamente in Italia e che la presenza di un negozio a (---) era strumentale e diretta a creare un collegamento, in realtà inesistente, con uno Stato estero onde attribuire le violazioni fiscali esclusivamente all'ente collettivo munito di personalità giuridica secondo la normativa di (---);

(iii) come già affermato dal primo giudice, unico vero contribuente in quanto unico beneficiario delle contestate violazioni era il signor A., quale amministratore di fatto, sicchè era infondato anche il motivo di appello concernente la violazione, ascritta alla Commissione provinciale, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, comma 1, per errata identificazione del soggetto responsabile.

4. Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione con quattro motivi, ai quali l'Agenzia ha resistito con controricorso.

5. In data 30/05/2019 A.F. ha presentato domanda di definizione agevolata della controversia tributaria pendente, a norma del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136. L'Agenzia delle entrate, in data 12/06/2020, ha notificato provvedimento di diniego della definizione agevolata della controversia tributaria, motivando che "Seppur trattasi di controversia con sanzioni collegate ai tributi, per tale fattispecie la definizione, senza il pagamento di alcun importo, è possibile qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse (d)alla presente definizione. Nel caso di specie, l'avviso di accertamento collegato (...) è definitivo per mancata opposizione senza che ne risulti presentata alcuna istanza di definizione dello stesso anche con modalità diverse dalla presente.". Avverso il provvedimento di diniego A.F. ha proposto ricorso in unico grado dinanzi a questa Corte, affidato ad un unico motivo; l'Agenzia resiste con controricorso.

6. Il contribuente ha depositato una memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

(i) Preliminarmente, questa Corte (Cass. 14/09/2021, n. 24652) ha chiarito che "il ricorso avverso il diniego alla definizione agevolata è sicuramente ammissibile, a norma del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 12 secondo cui "il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia", atteso che la dizione legislativa è chiara nell'attribuire alla Corte di cassazione, per le liti pendenti in fase di legittimità, la competenza in unico grado con pienezza di giudizio, e, quindi, anche per motivi di merito, sul provvedimento adottato dall'Amministrazione sulla domanda di definizione. L'ammissibilità del ricorso diretto alla Corte di cassazione avverso il provvedimento di diniego della definizione della lite fiscale pendente è stata, infatti, affermata da questa Corte già con la sentenza n. 15847 del 12 luglio 2006 (con riguardo alla L. n. 289 del 2002, art. 16), sia dalla successiva pronuncia n. 25095 del 26 novembre 2014, con riferimento al D.L. n. 98 del 2011, art. 39, che prevede che l'impugnazione va proposta "dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite" (in senso conforme, Cass., sez. 5, 30/11/2018, n. 31049; Cass., sez. 5, 3/05/2019, n. 11623). (...) Peraltro, la decisione sul diniego di condono si pone in "stretto rapporto di pregiudizialità" rispetto a quella concernente l'atto impositivo. Infatti, come è stato chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 1518 del 27 gennaio 2016, "Il condono fiscale....costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria e immediata" e, pertanto, la definizione agevolata, incidendo sul rapporto sostanziale e processuale tra il contribuente e il fisco, assume carattere logicamente prevalente su quest'ultimo".

(ii) Con l'unico motivo di ricorso avverso il diniego di definizione agevolata ("Illegittimità del provvedimento di diniego - Intervenuta definizione del rapporto relativo ai tributi - Ammissibilità della domanda di definizione delle sole sanzioni collegate - Violazione, errata applicazione del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6, comma 3, - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), il contribuente si duole dell'illegittimità del diniego opposto dall'Amministrazione alla sua istanza di definizione agevolata della sanzione, senza il pagamento di alcun importo, in violazione dell'art. 6, comma 3 che prevede tale facoltà qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla definizione agevolata. Sottolinea al riguardo che tale

condizione normativa si è verificata in seguito all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo nei confronti della società Sure S.r.l. (con la quale il contribuente è chiamato a rispondere in solido per le sole sanzioni) per l'intero ammontare dei tributi evasi e delle connesse sanzioni irrogate con l'atto di accertamento principale.

(iii) Il motivo è infondato.

Dispone l'art. 6, comma 3, ultima parte: "In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo al tributo sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.". Ciò vuol dire che, in base all'univoco tenore letterale delle parole, palesemente frainteso dal ricorrente (che ha attribuito identico significato a due termini, "definito" e "definitivo", che non sono sinonimi) la "definizione a zero" della sanzione postula che il rapporto relativo al tributo sia stato "definito", e cioè che sia stato risolto mediante l'estinzione dell'obbligazione tributaria (principale) secondo le diverse modalità previste dalle norme di diritto civile e tributario (annullamento dell'atto impositivo, conciliazione giudiziale o stragiudiziale, definizione agevolata, pagamento del tributo, etc.). Collide con la ratio dell'intera normativa condonistica la tesi giuridica del ricorrente per cui il contribuente che non paga i tributi divenuti "definitivi" viene premiato con la "definizione" a costo zero della relativa sanzione. In linea con l'esegesi del disposto normativo offerta dal Collegio si pone, del resto, la circolare n. 6 del 1/04/2019 dell'Agenzia delle entrate, secondo cui (cfr. pag. 34) "Per le liti che attengono esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, occorre verificare se l'importo relativo agli stessi tributi sia stato definito, anche con altra tipologia di definizione, o sia stato comunque pagato. In tali casi, la lite si definisce senza versare alcun importo, vale a dire con la sola presentazione della domanda di definizione entro il 31 maggio 2019". La nota (n. 56) al testo della circolare precisa che "Si ritiene che l'espressione "qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione", di cui all'art. 6, comma 3 si riferisca a qualsiasi ipotesi in cui il tributo sia stato versato e, quindi, non soltanto a seguito di una diversa forma di definizione agevolata, ma anche del normale pagamento". In termini analoghi s'esprimono altresì la circolare n. 22, del 28/07/2017, che disciplina l'applicazione del D.L. n. 50 del 2017, art. 11 e la risposta agenziale all'interpello n. 166/2019.

1. Con il primo motivo di ricorso ("1) Illegittimità della sentenza Violazione D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), il contribuente censura la sentenza impugnata che non ha rilevato la nullità dell'atto impugnato che, in violazione dell'art. 16, comma 7 non ha motivato in ordine alle deduzioni difensive dell'asserito trasgressore che contestava la qualifica di amministratore di fatto della Sure S.r.l. attribuitagli nell'atto di irrogazione delle sanzioni.

1.1. Il motivo è inammissibile.

La doglianza è stata erroneamente sussunta entro il paradigma dell'error in iudicando ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, del comma 1, mentre invece avrebbe dovuto essere prospettata come error in procedendo, ai sensi del n. 4 dello stesso articolo, quale omessa pronuncia su un motivo di appello. Infatti, la Commissione regionale non si è espressamente pronunciata sul motivo di

appello avente ad oggetto il difetto di motivazione dell'atto di irrogazione della sanzione e, in tal modo, lo ha implicitamente disatteso.

2. Con il secondo motivo ("2) Nullità della sentenza - Omessa pronuncia - Difetto assoluto di motivazione - Violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, artt. 112 e 132 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), si lamenta la nullità della sentenza impugnata che, da un lato, senza dare conto di un autonomo percorso argomentativo, si è limitata ad aderire in maniere acritica alla decisione di primo grado, per la quale la qualifica di amministratore di fatto del ricorrente era desumibile dall'accertamento della Guardia di Finanza; dall'altro, non ha motivato sulle deduzioni difensive del contribuente che aveva contestato che il portale Youbuy.it appartenesse alla FBL S.r.l..

2.1. Il motivo è infondato.

Questa Corte, a sezioni unite, ha chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, allorquando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 (p. 7.2.), che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 (p. 2.4.); Cass. Sez. U., 18/04/2018, n. 9557 (p. 3.5.)). Nella specie, tuttavia, non ricorre una simile carenza strutturale della sentenza che, in relazione a questo capo della decisione, come sopra ricordato (cfr. p. 3 dei "Fatti di causa"), ha illustrato con chiarezza perchè riteneva che il signor A. fosse l'amministratore di fatto della Sure S.r.l., ed ha soggiunto che l'appellante non aveva fornito elementi probatori idonei a smentire l'accertamento della Guardia di Finanza secondo cui (per quanto ora rileva) la società sammarinese immetteva sul mercato nazionale merce prodotta in Asia tramite il portale Youbuy.it di proprietà di FLB S.r.l., interamente partecipata dal contribuente.

3. Con il terzo motivo ("2) Illegittimità della sentenza - Violazione D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, comma 1 e art. 112 c.p.c. - Errata identificazione del soggetto solidalmente responsabile - Violazione D.Lgs. n. 456 del 1992, art. 23 e L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 - Illegittimo ampliamento del thema decidendum in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4"), il ricorrente assume che l'atto di irrogazione delle sanzioni si fondava sulla responsabilità solidale dello stesso contribuente, in qualità di amministratore di fatto della Sure S.r.l., per le sanzioni irrogate all'ente collettivo. Ascrive quindi alla C.T.R. di non essersi pronunciata sul dedotto difetto di legittimazione passiva dell'appellante e di avere aderito alla pronuncia di primo grado che aveva consentito all'ufficio di qualificare la parte privata - per la prima volta, nel corso del giudizio -, quale "contribuente", in ragione del fatto che (è questa la tesi esposta dall'Agenzia, in primo grado, nell'atto di costituzione in giudizio) "la persona giuridica (Sure S.r.l.) era una mera fictio creata nell'esclusivo interesse della persona fisica".

3.1. Il motivo è infondato.

3.1.1. Innanzitutto, per delineare la vicenda sul piano dei principi di diritto, in continuità con Cass. 06/07/2021, n. 19000, occorre premettere che, per la configurabilità della c.d. esterovestizione, ovverosia "al fine di stabilire se il reddito prodotto da una società possa essere sottoposto a tassazione in Italia, è decisivo il fatto che l'adozione delle decisioni riguardanti la direzione e la gestione dell'attività di impresa avvenga nel territorio italiano, nonostante la società abbia localizzato la propria residenza fiscale all'estero (Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697; Cass. Sez. 5, del 7/2/2013, n. 2869; Cass. Sez. 5, 21/12/2018, n. 33234). Tale ricostruzione è coerente con la lettera D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 73, comma 3 ai sensi del quale "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio della Stato". Questa Corte ha, infatti, precisato che la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale", deve ritenersi coincidente con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (in tal senso, Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697, con ampia motivazione che il Collegio condivide). Sulla stessa linea si è posta la Corte di giustizia nella sentenza del 28 giugno 2007, C-73/06, Planzer Luxembourg Sarl, in cui è stato affermato che la nozione di sede dell'attività economica "indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultim(a)" (punto 60). E' stato, inoltre, chiarito che la fattispecie della esterovestizione, tesa ad accordare prevalenza al dato fattuale dello svolgimento dell'attività direttiva presso un territorio diverso da quello in cui ha sede legale la società, non contrasta con la libertà di stabilimento. Se ne trae conferma dalla sentenza della Corte di Giustizia 12 settembre 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (richiamata da Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697, (...)), la quale, con riferimento al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, ha stabilito che la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per sè sola un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringa la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad escludere la normativa dello Stato membro interessato".

3.1.2. Tornando al motivo di ricorso, con accertamento di fatto, non attinto da specifica censura, la C.T.R., in aderenza al dictum del primo giudice (che prendeva atto della integrazione-modificazione dell'atto sanzionatorio operata dall'ufficio nel corso del giudizio), ha ritenuto che A., destinatario dell'atto sanzionatorio come autore/trasgressore, nella veste di amministratore di fatto della Sure S.r.l., società esterovestita (ossia, come suaccennato, soltanto formalmente con sede all'estero, ma di fatto con sede in Italia), fosse in realtà il "contribuente" quale unico beneficiario della violazione. In tal modo la C.T.R. (che menziona Cass. 28/08/2013, n. 19716, la quale è intervenuta a dirimere una fattispecie analoga riguardante la responsabilità diretta dell'amministratore di una società tedesca) ha esplicitamente condiviso la prospettazione dell'ufficio, secondo cui Sure S.r.l. era una mera fictio creata nell'esclusivo interesse dell'amministratore di fatto, nella persona del signor A., ed ha quindi negato la violazione del

D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11. Tale norma, per quanto qui rileva, prevede che siano obbligati solidalmente al pagamento della sanzione l'autore della violazione (per esempio, l'amministratore di fatto o di diritto della società) e l'ente (che la disposizione qualifica come "responsabile per la sanzione amministrativa") nel cui interesse ha agito il trasgressore.

4. Con il quarto motivo ("4) Illegittimità della sentenza Violazione D.L. n. 269 del 2003, art. 7 - Errata esclusione della personalità giuridica in capo alla società Sure Srl, di diritto sammarinese, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), il ricorrente censura la sentenza impugnata per avere escluso l'applicabilità, al caso di specie, del D.L. n. 269 del 2003, che attribuisce alle sole società con personalità giuridica la responsabilità patrimoniale per le sanzioni tributarie, in quanto Sure S.r.l., ente di diritto sanmarinese, non sarebbe iscritta nel registro delle imprese, senza considerare che, trattandosi di società estera, l'applicazione dell'art. 7 deriva dal fatto che la detta società risulta comunque iscritta presso la propria Camera (o organismo equivalente) e che in ogni caso l'attribuzione, da parte del fisco italiano, della natura di soggetto esterovestito consente di equiparare a tutti gli effetti la società sanmarinese ad una società di capitali italiani, facendo rientrare nell'equiparazione anche il requisito della personalità giuridica.

4.1. Il motivo è infondato.

In deroga al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, che (come sopra accennato al p. 3.1.2.) prevede la responsabilità solidale delle società nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione, il D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, ha introdotto il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie. Nella specie la Commissione regionale ha escluso la responsabilità diretta della società sammarinese perchè, con giudizio di fatto insindacabile in sede di legittimità, ha ritenuto che il ricorrente fosse il vero beneficiario delle operazioni attuate tramite la "società schermo" Sure S.r.l., finalizzate alla totale evasione delle imposte. La decisione della Commissione regionale corre nel solco della giurisprudenza sezionale, recentemente ribadito da Cass. 13/11/2020, n. 25757 (in connessione con Cass. 22/05/2020, n. 9448), per il quale "In tema di violazioni tributarie, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2, comma 2, prevista in caso di riferibilità della sanzione alla persona giuridica D.L. n. 269 del 2003, ex art. 7, comma 1, (conv. con modif. dalla L. n. 326 del 2003), si applica soltanto quando la persona fisica che ha realizzato la violazione abbia agito nell'interesse ed a vantaggio della persona giuridica, effettiva beneficiaria della condotta, ma non anche quando abbia operato nel proprio esclusivo interesse, poichè, in tal caso, viene meno la "ratio" che giustifica l'applicazione della disposizione di cui all'art. 7".

5. In conclusione, vanno rigettati sia il ricorso contro il diniego di definizione agevolata della controversia sia il ricorso contro la decisione d'appello.

6. Le spese del giudizio di cassazione sono regolate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso contro il diniego di definizione agevolata della controversia e il ricorso contro la decisione d'appello. Condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di

legittimità, che liquida in Euro 10.000,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 10 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 24 novembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza