Sentenza del 19/10/2022 n. 30797 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 3 ottobre 2013, che, in parziale accoglimento dell'appello di A.A., ha annullamento dell'avviso di irrogazione di sanzioni, notificato a quest'ultimo in proprio quale amministratore di fatto della E. Srl , per omessa conservazione di scritture contabili della società per l'anno 2004, confermando, per il resto, la legittimità dell'avviso di accertamento con cui erano stati determinati gli imponibili della società per l'anno 2004 ed erano state recuperate le imposte non versate.

2. Il giudice di appello ha ritenuto illegittimo l'atto impositivo nella parte in cui ha irrogato le sanzioni amministrative per le rilevate violazioni tributarie, in quanto delle stesse era responsabile unicamente la società.

Ha, invece, ritenuto legittimo l'atto in ordine al recupero delle imposte non versate, premettendo la regolarità della contestata notifica dell'atto medesimo ed accertando l'omessa contabilizzazione di operazioni attive nella misura accertata dall'Ufficio.

3. Il ricorso è affidato ad un unico motivo.

4. Resiste con controricorso A.A..

5. Anche quest'ultimo, con separato atto, impugna la medesima decisione della Commissione regionale, relativamente al capo di sentenza vertente sulla legittimità dell'atto relativamente alle maggiori imposte accertate.

6. Il ricorso è affidato a due motivi.

7. In relazione a tale ricorso l'Agenzia delle Entrate non spiega alcuna difesa.

Motivi della decisione

1. Occorre preliminarmente dare atto che il principio dell'unicità del processo di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che ogni ricorso successivo al primo (nel caso in esame quello di A.A.) si converte, indipendentemente dalla forma assunta e ancorchè proposto con atto a sè stante, in ricorso incidentale.

1.1. Ciò posto, con il primo motivo del ricorso principale l'Agenzia denuncia la falsa applicazione del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1, conv., con modif., nella L. 24 novembre 2003,

n. 326, per aver la Commissione regionale escluso la responsabilità del contribuente, amministratore di fatto della società, senza valutare se lo stesso, come contestato nell'atto impositivo, fosse l'esclusivo beneficiario delle violazioni rilevate e avesse utilizzato la società quale schermo per i suoi comportamenti illeciti.

1.1. Il motivo è fondato.

Giova osservare che in materia di sanzioni amministrative tributarie il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, conv., con modif., nella L. n. 326 del 2003, in deroga al principio generale della "responsabilità personale dell'autore, nonchè in deroga al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 11 (che prevede la responsabilità solidale delle società nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione), ha stabilito che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".

E' stato ripetutamente affermato da questa Corte che l'applicazione di tale disposizione presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poichè solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria non colpisca l'autore materiale della violazione, ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore (cfr. Cass. 1 aprile 2022, n. 10651; Cass. 22 novembre 2021, n. 36037; Cass. 10 ottobre 2021, n. 29038; Cass. 13 novembre 2020, n. 25757).

L'art. 7, infatti, intenderebbe regolamentare le ipotesi in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente, e, in particolare, l'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima, ma non nel caso in cui la persona fisica sia "esclusivo beneficiario delle violazioni contestate", in quanto in tale caso non sussiste detta differenza, atteso che quest'ultimo è, al tempo stesso, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera fictio, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica (cfr., altresì, Cass. 18 aprile 2019, n. 10975; Cass. 8 marzo 2017, n. 5924; Cass. 28 agosto 2013, n. 19716).

1.2. Come evidenziato nella pronuncia di questa Corte n. 23231 del 25 luglio 2022, tale approdo ermeneutico, "pur cogliendo un dato innegabile, ossia che, in tali ipotesi, esiste un soggetto che governa uti dominus la società di capitali, il quale fa proprie le attività, i redditi e i proventi dell'ente, cui lascia la formale responsabilità e l'onere delle imposte, non assolte, non appare pienamente soddisfacente dove sembra prefigurare che la società costituisca una mera fictio, dunque priva di realtà giuridica".

Ferma, dunque, l'effettività della società di capitali deve ritenersi che l'imputabilità ad un diverso soggetto dei redditi maturati dall'ente e delle relative imposte possa realizzarsi mediante ricorso alla presunzione di interposizione prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, secondo cui in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Tale disposizione normativa costituisce espressione del principio generale della capacità contributiva e consente di traslare l'eventuale risultato reddituale della società interposta nei confronti del soggetto interponente.

1.3. Il riferito percorso argomentativo non è limitato dalla tipologia di reddito oggetto di accertamento, ma si estende - come recentemente precisato da questa Corte (cfr. Cass. 17 febbraio 2022, n. 5276) - anche al reddito d'impresa e all'ipotesi in cui l'interposto sia una società di capitali, laddove sia accertata la relazione di fatto tra contribuente e reddito, necessaria per operare la traslazione del reddito d'impresa prodotto all'effettivo titolare.

L'interponente, infatti, non è un mero gestore dell'ente collettivo ma di soggetto che disponga uti dominus delle risorse del soggetto interposto.

In questo caso, sarà onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare la relazione di fatto tra l'interponente e la fonte del reddito del soggetto imprenditoriale interposto e l'effettivo possesso dell'interponente medesimo dei redditi formalmente intestati alla società.

Non ha rilievo, invece, la dimostrazione che l'interposizione sia reale o fittizia: il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, infatti, si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale, ed anche ad un uso improprio di un legittimo strumento giuridico (cfr., ex multis, Cass. 27 aprile 2021, n. 11055; Cass. 28 giugno 2017, n. 17128; Cass. 3 marzo 2017, n. 5408).

La compiuta traslazione del reddito, del resto, è coerente con il diritto al rimborso dell'interposto, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 5, per quelle imposte che abbia pagato per redditi imputati all'interponente, condizione che legittima il riconoscimento, ove ne sussistano i presupposti formali e sostanziali, anche del diritto alla detrazione D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ex art. 19 (cfr. Cass. 30 dicembre 2009, n. 27964).

1.4. Il suesposto fondamento giustificativo della responsabilità del soggetto che abbia gestito uti dominus una società di capitali non perde la sua validità in tema di i.v.a., risultando convergente con la disciplina unionale.

Infatti, come evidenziato nella richiama sentenza di questa Corte n. 23231 del 2022, nel caso in cui un soggetto gestisca uti dominus la società si configura un rapporto riconducibile al mandato senza rappresentanza, dove il mandatario è il gestore e il mandante è la società, disciplinato dall'art. 6, par. 4, della Sesta direttiva, corrispondente al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 3, per effetto del quale si deve ritenere che il gestore abbia ricevuto o fornito i detti servizi a titolo personale.

Chiarisce tale pronuncia che in questo caso "Si realizza, in altri termini, la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente sull'assunto che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi - il commissionario - abbia in un primo tempo ricevuto i servizi in questione da prestatori specializzati prima di fornire, in un secondo tempo, gli stessi servizi all'operatore per conto del quale agisce (v., tra le varie, Corte di giustizia, 4 maggio 2017, in C-274/15, Commissione c/ Lussemburgo; nella giurisprudenza interna, v., ex multis, Cass. 29 settembre 2020, n. 20591; Cass. 23 novembre 2018, n. 30360): il mandatario, quindi, assume e

acquista in nome proprio, rispettivamente, gli obblighi e i diritti derivanti dal compimento dell'affare trattato per conto del mandante".

Conclude, conseguenzialmente, che "se la prestazione di servizi a cui l'operatore partecipa è soggetta all'Iva, pure il rapporto giuridico tra costui e la parte per conto della quale agisce è soggetto all'Iva".

1.5. Quanto all'aspetto sanzionatorio, l'elemento costitutivo della fattispecie è caratterizzato dall'avvenuta traslazione del reddito e dei relativi tributi dell'ente collettivo, con conseguente imputazione anche delle condotte evasive.

La situazione esula dall'ambito di applicazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, in quanto il rapporto fiscale che viene in considerazione non è quello, previsto dalla citata norma, "proprio di società o enti con personalità giuridica" ma, in conseguenza della traslazione del reddito all'effettivo possessore D.P.R. n. 600 del 1970, ex art. 37, comma 3, quello specifico e proprio dell'interponente (così, la più volte richiamata sentenza n. 23231 del 2022).

1.6. Pertanto, la Commissione regionale, nell'escludere la responsabilità del contribuente, cui era imputata la qualità di amministratore di fatto della Eurocantieri Srl , in ragione del principio della responsabilità personale dell'autore della violazione, non ha fatto corretta applicazione delle norme di diritto, applicando tale principio automaticamente pur in presenza di una contestazione di utilizzo strumentale della società per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a suo personale vantaggio.

2. Con il primo motivo del ricorso incidentale si denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 145 c.p.c., D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, e art. 2495 c.c., per aver la sentenza impugnata ritenuto legittima la notifica eseguita nei suoi confronti, quale amministratore di fatto della società debitrice, senza aver previamente tentato la notifica nei confronti di quest'ultima, trasferita in Venezuela.

Con il medesimo motivo il ricorrente incidentale evidenzia, inoltre, l'insussistenza di una sua responsabilità, affermata dalla Commissione regionale ai sensi dell'art. 2495 c.c., allegando, da un lato, che la società debitrice era stata cancellata dal registro delle imprese a seguito di trasferimento della sua sede all'estero e non già per cessazione dell'attività e, dall'altro, che, all'epoca dei fatti, esso ricorrente non rivestiva la qualità di socio di tale società.

2.1. Il motivo è infondato.

La Commissione regionale ha dato atto che l'atto irnpositivo è stato al legale rappresentante della società, sig. B.B., nonchè al ricorrente incidentale e al sig. C.C., ritenuti amministratori di fatto.

Ha, inoltre, aggiunto che, a seguito della cessazione della E. Srl , i creditori sociali potevano agire unicamente nei confronti dei soci e dei liquidatori.

Ha, quindi, ritenuto corretta la notifica dell'atto impositivo effettuata nei confronti del ricorrente incidentale.

2.2. Ciò posto, deduce quest'ultimo - sin dal suo primo atto difensivo - che la cancellazione della E. s..r.l. dal registro delle imprese non è dipeso dalla cessazione dell'attività, ma dal trasferimento della propria sede all'estero (Venezuela); tale circostanza sembra essere riconosciuta dall'Agenzia delle Entrate nel proprio ricorso (pag. 1).

Afferma, conseguentemente, l'estraneità della situazione fattuale alla fattispecie di cui all'art. 2495 c.c., applicata dalla Commissione regionale.

2.3. Orbene, laddove la cancellazione di una società dal registro delle imprese italiano sia avvenuta non a compimento del procedimento di liquidazione dell'ente o per il verificarsi di altra situazione che implichi la cessazione dell'esercizio dell'impresa e da cui la legge faccia discendere l'effetto necessario della cancellazione, bensì come conseguenza del trasferimento all'estero della sede della società, e quindi sull'assunto che questa continui, invece, a svolgere attività imprenditoriale, benchè in altro Stato, non si determina il venir meno della continuità giuridica della società trasferita e non ne comporta, quindi, in alcun modo, la cessazione dell'attività (cfr. Cass., Sez. Un., 11 marzo 2013, n. 5946; vedi, anche, successivamente, Cass. 12 febbraio 2020, n. 3375; Cass. 5 aprile 2018, n. 10793).

Dall'applicazione di tale principio deriva che la cancellazione dal registro delle imprese di una società a seguito del trasferimento della sua sede sociale all'estero non determina alcun effetto estintivo - e, conseguentemente, successorio - ex art. 2945 c.c., sicchè nell'ambito dei rapporti fiscali rimangono fermi sia la titolarità passiva delle obbligazioni tributarie della persona giuridica contribuente, sia la capacità della persona giuridica contribuente (così, Cass. 6 agosto 2020, n. 16775).

Pertanto, la notifica dell'atto impositivo al legale rappresentante della società risulta validamente effettuata.

3. Con il secondo motivo il ricorrente incidentale si duole, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, della nullità della sentenza per omessa e/o insufficiente motivazione in ordine alla correttezza delle imposte accertate.

3.1. Il motivo è, in parte, infondato e, per altra parte, inammissibile.

La Commissione regionale, premessa l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali da parte della società, ha accertato la correttezza degli imponibili accertati.

Una siffatta argomentazione risulta idonea a far conoscere l'iter logico seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, per cui si sottrae alla doglianza formulata.

3.2. Quanto alla censura relativa all'insufficienza motivazionale, si rammenta che, a seguito della nuova riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, risultante a seguito della modifica apportata dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv., con modif., nella L. 7 agosto 2012, n. 134, un siffatto vizio non è più deducibile quale vizio di legittimità (cfr., per tutte, Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053).

4. La sentenza impugnata va, dunque, cassata con riferimento al motivo accolto e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lombardia, in diversa composizione.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso principale e rigetta quello incidentale; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Lombardia, in diversa composizione.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 8 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 19 ottobre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza