CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 18-2-2010 N° 3828

Sanzioni tributarie – responsabilità del legale rappresentante di persona giuridica per le sanzioni irrogate per omissione dei versamenti periodici IVA

03828 10

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G. n. 8754/08

SEZIONE *QUINTA* CIVILE

composta dagli ill.mi sigg. magistrati

Cron. 3828

Dott. *Donato*	***PLENTEDA***	Presidente	Rep.
Dott. *Michele*	***D' ALONZO***	*Cons. Relatore*	
Dott. *Giovanni*	***CARLEO***	Consigliere	***Ud.*** **4 novembre 2009**
Dott. *Vincenzo*	***DIDOMENICO***	Consigliere	
Dott. *Giovanni*	***GIACALONE***	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

OGGETTO
IVA
(1984, 1985, 1986, 1987)
Responsabilità del legale rappresentante di persona giuridica per sanzioni per omissione dei versamenti periodici.

sul ricorso proposto

DA

MUSELLA Gabriele, residente in S. Marcellino (CE) alla Via Novara n. 16, elettivamente domiciliato in Roma alla Via C. Monteverdi n. 16 presso lo studio dell' avv. Giovanni PETRONE insieme con l' avv. *Lucio Modesto Maria ROSSI* (del Foro di S. Maria C.V.) che lo rappresenta e difende in forza della *procura speciale* rilasciata a margine del ricorso

3385/09

RICORRENTE

CONTRO

l' **AGENZIA delle ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l' Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza n. **21/50/07** depositata il 12 febbraio 2007 dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del **4 novembre 2009** dal Cons. dr. *Michele D' ALONZO;*

sentite le difese del ricorrente, perorate dall' avv. *Lucio M. M. ROSSI;*

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale dr. *Umberto APICE*, il quale ha concluso per il *rigetto* del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato all' **AGENZIA delle ENTRATE** il 17 marzo 2008 (depositato il 4 aprile 2008), **MUSELLA Gabriele** - premesso che «*nei ruoli di emissione 2004/-461-2004/460*» il competente Ufficio di detta Agenzia aveva iscritto nei suoi confronti un «*carico di complessivi €. 1.122.780,07 a titolo di "IVA sanzioni pecuniarie" anni 1984, 1985, 1986, 1987 irrogate, con separato atto, nei confronti della SE.ALL.ME. srl*» della quale egli era

stato «*legale rappresentante dal 1985 al 1988*» -, in forza di due motivi, chiedeva di **cassare** (con le «*statuizioni conseguenziali*» e con vittoria delle spese, da distrarre in favore del suo difensore), la sentenza n. **21/50/07** della Commissione Tributaria Regionale della Campania (depositata il 12 febbraio 2007) che aveva **accolto** l' appello dell' Ufficio avverso la decisione (333/16/04) della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta la quale, «*ritenuto inapplicabile il disposto di cui all' art. 98 DPR 602/73 (trattandosi di sanzioni in materia di IVA)*», aveva **accolto** il suo ricorso «*ritenendo applicabile alla fattispecie l' art. 12 legge n. 4/-1929 "unica norma vigente all' epoca dei fatti", che "esclude la responsabilità del rappresentante in solido con quella del rappresentato"*».

Nel controricorso notificato il 24 aprile 2008 (depositato il 6 febbraio 2008) l' Agenzia intimata *instava* per il *rigetto* dell' avversa impugnazione, con «*vittoria di spese ed onorari*».

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con la sentenza gravata la Commissione Tributaria Regionale - precisato che: (*1*) il MUSELLA, «*amministratore della Soc. SE.ALL.ME. srl*», «*si era reso responsabile dei mancati versamenti dei tributi*»; (*2*) «*per tali motivi l' Ufficio aveva provveduto alla relativa*

iscrizione a ruolo nei confronti della società (nelle more dichiarata anche fallita) per recupero IVA dovuta per gli anni dal 1984 al 1987»; (3) essendo divenuta definitiva la sentenza «*n. 47 dep. 18 febbraio 2002*» (di rigetto dell' appello della società), lo stesso «*Ufficio ... in data 31 maggio 2004 provvedeva ad iscrivere a ruolo le relative sanzioni ed interessi alla società SE.ALL.ME. srl e per essa al curatore fallimentare mentre le sole sanzioni venivano iscritte al sig. Musella ..., amministratore unico della società in qualità di coobbligato*» - ha **accolto** il gravame dell' ufficio osservando:

- «*l' assunto del contribuente circa la non perseguibilità del legale rappresentante della società* **non** *è condivisibile atteso che l' art. 2392 del cod. civ. prescrive espressamente che gli amministratori sono responsabili solidalmente per le conseguenze del loro comportamento illecito (nel caso di specie l' Amministratore Musella non aveva provveduto a versare le imposte dovute)*»;

- «*nel caso ..., ai fini tributari, per competenza ratione temporis, all' epoca dei fatti, era in vigore l' art. 12 della legge 7 gennaio 1929 n. 4, che prescrive: "Nei casi preveduti (art. 9-10-11 stessa legge), qualora*

per la violazione della legge finanziaria sia stabilita la sopratassa o la pena pecuniaria, la persona rivestita dell' autorità o incaricata della direzione o della vigilanza, ovvero l' ente, sono obbligati in solido con l' autore della violazione al pagamento della pena pecuniaria o della sopratassa"»;

- «*tale norma è applicabile al caso di specie, ove è stato accertato, con sentenza divenuta definitiva (ed il Musella Gabriele si era in tale sede costituito quale rappresentante legale della società SE.ALL.ME srl), che il predetto amministratore si era reso responsabile dell' illecito contestatogli*» (conseguentemente «*in tal senso va corretta la decisione dei primi giudici i quali correttamente hanno escluso l' applicabilità dell' art. 98 del DPR 602/73, perché entrato in vigore il 30 settembre 1973 ma riferentesi esclusivamente alla riscossione delle imposte dirette e non al tributo IVA*»).

Il giudice di appello, inoltre, afferma:

- «*non può essere applicata la norma introdotta con l' art. 7, comma 1, del D.L. n. 269 del 30 settembre 2003 in quanto entrata in vigore il 1° ottobre 2003 ovvero in epoca successiva a fatti contestati*»;

- «*l' ultimo rilievo sollevato dall' appellato (mancata applicazione della legge n. 472/97) non può es-*

sere accolto in quanto lo stesso avrebbe dovuto proporre appello incidentale avverso la sentenza ma non l' ha fatto».

2. Il MUSELLA censura tale decisioni con due motivi.

A. Con il primo il ricorrente denunzia «*violazione, errata interpretazione e applicazione art.* ***12*** *legge 7 gennaio 1929 n. 4*» adducendo che questa norma, come da «*univoca e consolidata*» giurisprudenza di questa Corte:

- «*esclude in radice la possibilità di una responsabilità solidale in capo al rappresentante legale della società, ciò in quanto il trasgressore deve identificarsi nel soggetto titolare del rapporto di imposta*» dovendo essere interpretata nel senso che «*"non è consentito estendere alla persona fisica una responsabilità ricadente direttamente sull' ente, quale quella derivante dalla rettifica di crediti di imposta esposti nella dichiarazione IVA della società"*» («*Cass. n. 5508/81; Cass. n. 2018/84; Cass. n. 8263/06; Cass. 28 luglio 2006 n. 17223*»);

- «*"si riferisce esclusivamente ai casi in cui il legale rappresentante sia considerato direttamente trasgressore della legge finanziaria - prevedendo in tale ipotesi che la responsabilità si estenda all' ente in via solidale - e non già all' ipotesi inversa, con la conseguenza che non è consentito estendere alla persona fisica una responsabilità ricadente direttamente sull' ente. (Cass. 6.8.02 n.11808;*

Cass.12.11.01 n.13998; Cass. 28.5.01 n.7212; Cass. 27.5.99 n.5169; Cass. 21.11.86 n.6857)" (Cass. 17223/2006)».

Il ricorrente conclude con questo quesito di diritto:

"se l' art. 12 legge 7 gennaio 1929 n. 4 si riferisce esclusivamente ai casi in cui il legale rappresentante sia considerato direttamente trasgressore della legge finanziaria, prevedendo, in tali ipotesi, che la responsabilità si estenda in via solidale all' Ente, e non già alla ipotesi inversa, con la conseguenza che non è consentito estendere alla persona fisica una responsabilità ricadente direttamente sull' Ente, soggetto passivo del rapporto tributario, sia pure in forza di atti o comportamenti del suo organo" .

B. Con il secondo motivo il MUSELLA denunzia «*violazione, errata interpretazione e applicazione art.* ***2392*** *c.c.*» in ordine all' «*affermazione, invero incidentale, del giudice regionale secondo cui "l' assunto del contribuente circa la non perseguibilità del legale rappresentante della società non è condivisibile atteso che l' art. 2392 c.c. del cod. civ. prescrive espressamente che gli amministratori sono responsabili solidalmente per le conseguenze del loro comportamento illecito"*» assumendo costituire «*ius receptum il principio secondo cui l' art. 2392 c.c. contempla la responsabilità degli amministratori verso la società ma [adde:* ***è****] inidonea "a far sorgere una responsabilità degli amministratori medesimi a norma dell' invocato art. 12 della L. 4/1929"* (Cass. 2 settembre 2002

n. 12763)»; la doglianza si conclude con questo quesito di diritto:

"dica la Corte se ai sensi dell' art.2392 c.c. l' amministratore di una società di capitali è solidalmente responsabile con la società, in relazione agli atti da questi posti in essere, ma direttamente riferibili alla società quale soggetto passivo del rapporto tributario, nei confronti dell' Amministrazione Finanziaria" .

3. L' Agenzia contesta tali doglianze riproducendo il principio affermato nella sentenza 21 dicembre 2007 n. 27036 di questa sezione.

4. Il ricorso - i cui motivi vanno esaminati congiuntamente - deve essere **accolto** perché fondato.

A. La controversia, come esposto nella sentenza impugnata, ha ad oggetto la richiesta dell' Ufficio, rivolta al ricorrente per la assunta sua qualità di "*coobbligato*", di pagamento delle (sole) "*sanzioni*" derivanti dal mancato versamento dell' imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta dalla società negli anni in cui egli è sttao amministratore della stessa.

Il giudice di appello ha espressamente confermato, ritenendolo corretto, il punto con cui i «*primi giudici*» avevano «*escluso l' applicabilità dell' art. 98 del DPR 602/73*» non tanto perché «*entrato in vigore il 30 settembre 1973*» ma, soprattutto, perché «*riferentesi esclu-*

sivamente alla riscossione delle imposte dirette e non al tributo IVA».

Siffatta affermazione non è stata impugnata da nessuna delle parti per cui (irrimediabile essendo, in questa causa, l' eventuale erroneità dell' affermazione) deve ritenersi ormai irreversibilmente esclusa l' applicabilità alla controversia della norma dettata dall' art. 98 DPR 29 settembre 1973 n. 602 e, di conseguenza, dei principi affermati da questa Corte proprio in riferimento a tale norma con la sentenza 21 dicembre 2007 n. 27036 di questa sezione opposta dall' Agenzia ad unico motivo del suo controricorso.

La controversia, quindi, deve essere decisa soltanto in forza della norma dettata dall' art. ***12*** della legge 7 gennaio 1929 n. 4 - ma applicabile alla specie perché vigente al tempo delle commesse infrazioni (*ratione temporis*) quantunque abrogato, a partire dal primo aprile 1998, dall' art. 29, comma 1, lett. a), D. Lg.vo 18 dicembre 1997 n. 472 - secondo cui "***nei casi preveduti nella prima parte degli articoli 9 e 10, qualora per la violazione della legge finanziaria sia stabilita la sopratassa o la pena pecuniaria, la persona rivestita dell' autorità o incaricata della direzione o della vigilanza, ovvero l' ente, sono obbligati in solido con l' autore della violazione al pagamento della pena pecuniaria o della sopratassa***". In ordine alla portata di questa norma - in carenza di convincenti argomentazioni contrarie, non tra-

dibili neppure dalla citata sentenza n. 27036 del 2007 di questa sezione (gli *"argomenti"* espressi nella quale sono stati giudicati *"di prevalente carattere logico"*, come tali inidonei a *"condurre ad un superamento della precedente giurisprudenza consolidata"* nella decisione n. 22464 depositata il 5 settembre 2008), a prescindere anche dalla già evidenziata diretta inapplicabilità al caso dell' art. 98 DPR n. 602 del 1973 sul quale il principio è stato ivi affermato - va ribadito, la *"precedente giurisprudenza consolidata"* secondo la quale (Cass., trib.: 12 novembre 2001 n. 13998; 1° febbraio 2002 nn. 1331 e 1337; 23 agosto 2002 n. 12437; 2 settembre 2002 n. 12763; 14 aprile 2003 n. 5885; 28 luglio 2006 n. 17223, nonché le altre decisioni richiamate in queste) *"l' art. 12 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, in tema di repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, con riguardo alle infrazioni che comportano soprattassa o pena pecuniaria, commesse da persone fisiche che abbiano la rappresentanza di enti privati forniti di personalità giuridica, prevede la responsabilità solidale dell' ente, in aggiunta a quella dell' autore dell' illecito, mentre non contempla l' ipotesi inversa, con la conseguenza che, alla stregua della predetta disposizione, in caso di* ***infrazioni direttamente imputabili*** *all' ente quale soggetto passivo del rapporto tributario, sia pure in forza di atti o comportamenti del suo organo, resta* ***esclusa la possibilità di affermare la responsabilità del rappresentante, in solido con quella del rappresentato"*** .

La decisione del 2001 (dalla quale sono tratti gli *excerpta*), peraltro, dopo avere affermato che la "*disciplina*" dettata dal D. Lg.vo n. 472 del 1997 "*non è applicabile retroattivamente, in virtù del principio fissato dall' art. 3 dello stesso decreto legislativo, che, al comma 1, esclude, analogamente a quanto previsto per le sanzioni penali e per quelle amministrative rispettivamente agli artt. 25 Cost. e 2 c.p., e dall' art. 1 l.n. 689-81, la retroattività della norma che introduce nuove sanzioni o aggrava quelle già previste" (Cass. Sez Trib. Sent. n. 6258-2001)"*, ha altresì convincentemente precisato

(*a*) che "*il principio della identificazione del trasgressore, soggetto passivo della sanzione, con l' autore materiale della violazione risulta ... accolto ... dal legislatore con il d.lgs. n. 472-97, abrogativo, tra l' altro, della descritta normativa, che, all' art 2, comma 2, considera la persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo come unico centro d' imputazione della sanzione, e, all' art. 11, ha poi esteso la responsabilità dell' autore della violazione, in via solidale, al contribuente, che ben può essere un ente, con o senza personalità giuridica"*,

(*b*) che "*l' amministratore di una società di capitali non può essere chiamato, in base alla normativa precedente a quella contenuta nel d.lgs.n. 472-97, puramente e semplicemente a rispondere del pagamento delle sanzioni comminate a carico della società che gestisce"* e

(*c*) che "*una responsabilità nei suoi confronti può configurarsi solo se siano* ***a lui direttamente ascrivibili*** *omissioni colpose od attività tali che ne faccia-*

*no l' **autore** della trasgressione in relazione alla quale è stata fatta applicazione della penalità (Cfr. Cass. sent. n. 3342-86)"*.

C. In ordine allo specifico punto della "*diretta*" ascrivibilità all' amministratore delle omissioni colpose sanzionate, in conformità a quanto già affermato sempre nella decisione del 2001 citata, va ribadito che sull' amministrazione fiscale incombe l' onere di provare gli afferenti elementi fattuali atteso che, nella vigenza dell' art. 12 legge n. 4 del 1929, "*la responsabilità personale del legale rappresentante di una società di capitali*" deve "*configurarsi come **ipotesi eccezionale** rispetto a quella normale della imputabilità della responsabilità alla persona giuridica*": discende da tanto l' assoluta insufficienza, in ordine a tanto, della mera deduzione (erroneamente, quindi, ritenuta fondante l' affermazione della responsabilità dello stesso nella decisione impugnata) che "*l' amministratore Musella non aveva provveduto a versare le imposte dovute*" non costituendo tal fatto prova della certa e sicura ascrivibilità dell' omissione dei versamenti a fatto, proprio ed esclusivo, di esso amministratore, quindi di un suo "*comportamento illecito*".

L' assoluta carenza di qualsiasi allegazione (nonché prova) in ordine all' esistenza di un "*comportamento*" del MUSELLA (diverso dalla mera omissione del versa-

mento delle imposte dovute) definibile come "*illecito*" toglie fondamento fattuale anche al richiamo operato dal giudice di appello alla disposizione dettata dall' art. 2392 cod. civ., la cui applicabilità alla fattispecie, peraltro, deve essere esclusa perché

(*1*) tale norma regola unicamente la responsabilità degli amministratori "*verso la società*" e non anche quella degli stessi amministratori verso i "*creditori sociali*" oppure verso "*i singoli soci o terzi*", regolamentate, rispettivamente, dai successivi artt. 2394 e 2395,

(*2*) la solidarietà prevista dall' art. 2392 ha una valenza esclusivamente **interna**, tra i soli amministratori (ove più di uno) e non fonda affatto una generalizzata solidarietà dell' amministratore o degli amministratori per le obbligazioni della società.

Dalla semplice lettura delle afferenti norme si ricava l' assoluta insussistenza, nel caso (per mancata allegazione e, conseguente, inesistenza del conseguente accertamento giudiziale dei necessari presupposti fattuali), di qualsivoglia specie di responsabilità dell' amministratore verso l' Amministrazione finanziaria (sia quale "*creditore sociale*" che come "*terzo*"), che, peraltro ed infine, non può (come nella specie) essere né so-

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

stenuta dalla parte e, di poi, ritenuta dal giudice sulla base della sola affermazione di tal parte dell' esistenza di una "*solidarietà*" dell' amministratore con la società rappresentata.

5. Le spese processuali di questo giudizio di legittimità vanno integralmente compensate tra le parti ai sensi del secondo comma dell' art. 92 c.p.c.

P.Q.M.

La Corte **accoglie** il ricorso; **cassa** la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, **annulla** l' atto impugnato; **compensa** integralmente tra le parti le spese processuali dell' intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del **4 novembre 2009.**

IL CONSIGLIERE ESTENSORE
(*dr. Michele DI ALONZO*)

IL PRESIDENTE
(*dr. Donato PLENTEDA*)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 18 FEB. 2010
IL CANCELLIERE B/3
Laura Mauriello

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

IL CANCELLIERE B/3
Laura Mauriello