

Civile Sent. Sez. 5 Num. 12007 Anno 2015

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: FEDERICO GUIDO

Data pubblicazione: 10/06/2015

SENTENZA

sul ricorso 26384-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

2015

204

CETTI SERBELLONI ALBERICO ANTONIO domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'Avvocato FABIO PACE con studio in MILANO CORSO DI PORTA ROMANA 89/B (avviso postale ex art. 135) giusta delega a

marginè;

- **controricorrente** -

sul ricorso 26491-2009 proposto da:

CETTI SERBELLONI ALBERICO ANTONIO domiciliato in ROMA
PIAZZA CAVOUR presso la cancelleria della CORTE DI
CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'Avvocato
FABIO PACE con studio in MILANO CORSO DI PORTA ROMANA
89/B (avviso postale ex art. 135) giusta delega a
marginè;

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

nonchè contro

DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO LEGALE, AGENZIA
DELLE ENTRATE UFFICIO LOCALE DI MILANO 6;

- **intimati** -

avverso la sentenza n. 61/2008 della COMM.TRIB.REG.
di MILANO, depositata il 10/10/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 16/01/2015 dal Consigliere Dott. GUIDO
FEDERICO;

udito per il n. rg. 26384/09 ricorrente l'Avvocato

DETTORI che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato PACE che ha chiesto il rigetto;

udito per il n. rg. 26491/09 ricorrente l'Avvocato PACE che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato DETTORI che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il n. rg. 26384/09 l'accoglimento dei primi tre motivi di ricorso, per il n. r.g. 26491/09 ha concluso per il rigetto del ricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Svolgimento del processo

L' Agenzia delle Entrate notificava in data 17 e 24 maggio 2005 ad Alberico Cetti Serbelloni, in proprio ed in qualità di amministratore di fatto della Muskern Italia srl unipersonale e Medianet srl in liquidazione, diversi atti di contestazione ed avvisi di accertamento aventi ad oggetto rispettivamente:

Quanto alla *Muskern Italia*:

- Avviso di accertamento di maggior reddito per l'anno d'imposta 1999 ai fini Irpeg per 9.338.570,02 , Irap per 1.072.673,27 € , Iva per 5.103.054,40 € e sanzioni per 11.643.571,93 €, fondato sulla contabilizzazione di fatture passive per operazioni inesistenti emesse dalla società Exmachina srl ;
- Avviso di accertamento di maggior reddito per l'anno d'imposta 2000 ai fini Irpeg per 1.214.619,86 , Irap per 147.801,18, ripresa a tassazione ai fini Iva per 661.219,77 e sanzioni per 1.821.929,79 €, fondato sulla contabilizzazione di fatture passive per operazioni inesistenti emesse dalla società Exmachina srl , nonché su una fattura per operazioni inesistenti emessa nei confronti della We-Publishing srl;
- Avviso di accertamento di maggior reddito per l'anno d'imposta 2001 ai fini Irpeg per 85.841,00 € , ripresa a tassazione a fini Iva per 196.253,62 € e sanzioni per 323.925,68 €, fondato sulla contabilizzazione di una fattura per operazioni inesistenti emessa nei confronti della We-Publishing srl;
- Atti di contestazione per gli anni d'imposta 2002 e 2003 di sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione Irpeg, Irap ed Iva.

Quanto alla *Medianet* :

- Avviso di accertamento per l'anno d'imposta 1998 di ripresa a tassazione ai fini Iva di 9.420.173,84 €, interessi 2.321.814,76 € e sanzioni per 16.956.312,91 €, fondato sull'emissione di fatture per operazioni inesistenti nei confronti di Datamedia Professionals spa e Gabrius Multimedia spa;

- Atti di contestazione per gli anni d'imposta 1998, 1999, 2000 e 2001 per sanzioni amministrative per violazione degli obblighi relativi alla contabilità ai fini Iva ed II.DD.

Secondo quanto ricostruito dall'Ufficio le società Muskern srl e Medianet erano società "cartiere", destinatarie ed emittenti di fatture per operazioni inesistenti, coinvolte in un complesso sistema, diretto alla creazione di rilevanti crediti Iva determinati da cessioni fittizie a società estere.

Principale organizzatore e promotore di tale sistema, oltre che amministratore di fatto di ambedue le società era, secondo la ricostruzione dell'Ufficio, il Cetti Serbelloni.

La CTP di Milano, riuniti i distinti ricorsi proposti dal Cetti Serbelloni in proprio li respingeva.

La CTR, in parziale riforma della sentenza di primo grado, annullava gli accertamenti induttivi ai fini Irpeg ed Irap relativi alle società Muskern Italia e Medianet.

Confermava tutti gli accertamenti ai fini Iva relativi alle medesime società.

Annullava gli avvisi di irrogazione di sanzioni nei confronti del Cetti Serbelloni per mancata presentazione della denuncia di cessazione, omessa tenuta delle scritture contabili e mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi relativi ad entrambe le società verificate.

La CTR, in particolare, affermava la qualità di amministratore di fatto del Cetti Serbelloni e la riferibilità al medesimo di tutte le operazioni fittizie riconducibili alle società e la conseguente responsabilità di carattere fiscale.

Statuiva invece l'illegittimità degli avvisi di accertamento induttivo ai fini Irpeg ed Irap, ritenendo la contraddittorietà dell'iter logico adottato, in quanto l'Ufficio pur avendo accertato che le fatture emesse si riferivano ad operazioni inesistenti aveva utilizzato quelle stesse fatture come base per l'accertamento del reddito.

Secondo la CTR, l'Amministrazione, a fronte dell'inattendibilità o mancanza delle scritture contabili, avrebbe ben potuto procedere ad accertamento sintetico ricostruendo maggiori ricavi, ma aveva l'onere di indicare gli elementi sulla base dei quali aveva proceduto a determinare la

base imponibile, posto che detti elementi non potevano essere i medesimi che, ad altri fini, erano stati accertati come fittizi.

Quanto alle violazioni Iva affermava invece la legittimità dell'accertamento ritenendo provata la sussistenza di un sistema illecito, riconducibile al Cetti Serbelloni, costituito mediante la creazione di società dirette ad emettere fatture fittizie, che aveva determinato una consistente evasione Iva.

Statuiva infine che il Cetti Serbelloni non doveva rispondere delle sanzioni derivanti dalle violazioni formali irrogate per mancata presentazione della denuncia di cessazione della Muskern Italia nonché per omessa tenuta delle scritture contabili e mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi di ambedue le società.

E ciò in quanto il Cetti Serbelloni non aveva tratto beneficio da tali condotte omissive, ed esse non erano in ogni caso a lui imputabili, posto che egli non avrebbe potuto in ogni caso sottoscrivere documenti fiscali di competenza dell'amministratore formale delle società.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi l'Agenzia delle Entrate, cui il contribuente ha resistito con controricorso.

La sentenza è stata impugnata pure dal contribuente, con ricorso affidato a dodici motivi, cui l'Agenzia ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Deve anzitutto disporsi la riunione dei ricorsi ex art. 335 cpc, in quanto proposti avverso la medesima sentenza.

Orbene poiché in entrambi i ricorsi il procedimento notificatorio risulta avviato in pari data, mediante consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario, il 23 novembre 2009, deve individuarsi come ricorso principale quello anteriormente depositato, proposto dall'Agenzia delle Entrate (n. 26384-09 R.G.), cui va riunito quello proposto dal Cetti Serbelloni (n.26491-09 R.G.) che assume dunque veste di ricorso incidentale.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2. Ciò posto vanno anzitutto esaminati per ragioni di priorità logica i motivi di ricorso proposti dal contribuente.

Con il *primo motivo di ricorso* il contribuente denuncia nullità della sentenza per omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 cpc, in relazione all'art. 360 n.4) cpc.

Formula al riguardo il seguente quesito di diritto:

“Dica Codesta Suprema Corte se incorra nel vizio di omessa pronuncia, desumibile dall'artt. 112 cpc, il giudice di appello che, dinanzi ad una chiara domanda rivoltagli, tesa a far dichiarare la illegittimità per difetto assoluto di motivazione degli atti di accertamento in base al tenore dei motivi di impugnazione contenuti nell'atto di appello, non risponda, nemmeno indirettamente o parzialmente alla detta domanda.”

Il motivo è inammissibile per genericità del quesito di diritto che lo correda.

Questo giudice di legittimità ha infatti più volte affermato che il quesito di diritto dev'essere formulato, ai sensi dell'art. 366 bis cpc, in termini tali da costituire una sintesi logico- giuridica unitaria della questione, onde consentire alla Corte di cassazione l'enunciazione di una *regula iuris* suscettibile di ricevere applicazione in casi ulteriori rispetto a quello deciso dalla sentenza impugnata (Cass Ss.Uu. n.21672/2013), con la conseguenza che è inammissibile il motivo di ricorso sorretto da un quesito la cui formulazione sia del tutto inidonea a chiarire l'errore di diritto imputato alla sentenza impugnata in relazione alla concreta controversia(Cass n.7197/09) e si risolva nella generica richiesta al giudice di legittimità di stabilire se sia stata o meno violata una certa norma(Cass. n.4044/09).

Va dunque ribadita l'inammissibilità del motivo di ricorso il cui quesito si risolva, come nel caso di specie, in una generica istanza di decisione sull'esistenza della violazione di legge denunciata nel motivo (Cass.Ss.Uu n.21672/2013) senza specifico riferimento alla concreta questione sottoposta all'esame della Corte.

Il motivo è comunque nel merito destituito di fondamento.

Questa Corte ha infatti escluso la configurabilità dell'omessa pronuncia quando, nonostante la mancanza di una specifica, espressa statuizione su una tesi difensiva o un'eccezione, la decisione adottata dal giudice risulti in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte e ne abbia comportato il suo rigetto o assorbimento, ovvero, come nel caso di specie, il rigetto di una domanda sia implicito nella costruzione logico-giuridica con la quale venga accolta una tesi incompatibile con la relativa eccezione (Cass. 15882/2007).

Il giudice non è infatti tenuto ad occuparsi singolarmente di ogni allegazione e prospettazione delle parti, risultando necessario e sufficiente, in base all'art. 132 n.4) cpc, che esponga, in maniera succinta, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della decisione, dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti e le tesi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e l'iter argomentativo seguito (Cass. n.407/06).

Nel caso di specie la CTR ha escluso la dedotta invalidità dell'accertamento, valutando il merito del ricorso del contribuente, così disattendendo implicitamente la censura di difetto assoluto di motivazione proposta dal contribuente medesimo.

Con il *secondo motivo di ricorso* si denunzia la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 Dpr 600/73 e 56 Dpr 633/72, formulando il seguente quesito ex art. 366 bis cpc:

“Dica codesta Corte se incorra nella violazione o falsa applicazione dell'art. 42 Dpr 600/73 e dell'art. 56 Dpr 633/72 la sentenza della CTR che ritenga legittimi atti di accertamento che si limitino a recepire le risultanze delle indagini di polizia tributaria, richiamando integralmente ed avallando quanto verificato in sede di constatazione e non esplicitando le ragioni per cui la pretesa tributaria è stata rivolta nei confronti della persona fisica quale amministratore di fatto di società a responsabilità limitata.”

La censura è destituita di fondamento.

Ed invero, secondo il consolidato indirizzo interpretativo di questa Corte, cui intende senz'altro darsi continuità, la motivazione "per relationem", con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per

manca di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio.(Cass. 21119/2011).

Risulta poi chiaramente indicato in sentenza il titolo della responsabilità del Cetti Serbelloni , costituito dalla ritenuta qualità di amministratore di fatto delle società "cartiere".

Con il *terzo motivo* si denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 2383, 2475 e 2476 c.c., in relazione all'arr. 360 n.3) cpc, formulando il seguente quesito di diritto:

"Dica codesta Suprema Corte se incorra nella violazione o falsa applicazione degli artt. 2383, 2475 , 2476 c.c. la sentenza della CTR che ritenga sussistente la qualifica di amministratore di fatto senza individuare un singolo atto concreto di gestione della società e senza considerare che ai fini della individuazione di tale figura non è sufficiente il compimento di singoli sporadici atti, ma è richiesto l'esercizio di un'attività di gestione."

La censura è infondata.

La sentenza della CTR ha infatti espressamente affermato la riferibilità al Cetti Serbelloni di una pluralità di atti di gestione, rilevando come nella ricostruzione della rete di collegamenti intercorsi tra le molteplici società coinvolte nel circuito delle transazioni fittizie, tra cui specificamente le due società cui si riferisce la presente controversia, il contribuente risultava l'anello di congiunzione ed il destinatario dei benefici connessi alle operazioni svolte.

La CTR ha in particolare affermato che tutte le operazioni finanziarie compiute sono riferibili personalmente al Cetti Serbelloni, che ha sempre agito come amministratore delle società controllate e di parte delle società che si sono avvantaggiate delle operazioni fittizie indicate negli atti in contestazione.

La sentenza impugnata appare dunque conforme al consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui in materia societaria è ravvisabile la figura dell'amministratore di fatto nella persona di

cui sia stato accertato l'avvenuto inserimento nella gestione di impresa, desumibile dalle direttive impartite e dal condizionamento delle scelte operative.(Cass. n.2586/2014).

Con il *quarto motivo* si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 36 Dpr 602/73 e degli artt. 17 e 60 bis Dpr 633/72, lamentando che la CTR abbia esteso all'amministratore di fatto la responsabilità per l'Iva e le relative pene pecuniarie senza neppure dedurre la distrazione di attività dal patrimonio della società a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute.

Con il *quinto motivo* si denuncia l'insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso del giudizio in relazione all'art. 360 n.5) cpc, deducendo che la sentenza impugnata avrebbe omesso di individuare il presupposto normativo che consente di estendere alla persona fisica la responsabilità per il pagamento di imposte e sanzioni.

I motivi, che in ragione della loro intima connessione vanno unitariamente esaminati, sono fondati.

Ed invero non può configurarsi una responsabilità diretta del Cetti Serbelloni in relazione al pagamento delle imposte evase dalle società Muskern Italia srl e Medianet srl, dovendo escludersi una responsabilità solidale dell'amministratore e liquidatore nell'obbligazione tributaria di una società di capitali .

L'autonomia patrimoniale perfetta che caratterizza le società di capitali implica infatti l'esclusiva imputabilità alla società dell'attività svolta in suo nome e dei relativi debiti e tale principio non conosce alcuna deroga con riferimento alle obbligazioni di carattere tributario della società.

La particolare ipotesi di responsabilità posta dall'art. 36 Dpr 602/73 a carico di liquidatori, amministratori e soci di società in liquidazione, è infatti una particolare ipotesi di responsabilità per obbligazione propria *ex lege*, ed ha natura civilistica e non tributaria, in quanto trova il suo fondamento in un credito civilistico fondato sulla violazione degli artt. 1176 e 1218 c.c., non ponendo detta norma alcuna coobbligazione di debiti tributari a carico di tali soggetti.(Cass. Ss. Uu. nn. 2079/1989 e 2767/1989, Cass. n. 9688/95, n. 12546/2001, n.10508/2008, n. 7327/2012 e n. 179/2014).

Va quindi esclusa una responsabilità diretta dell'ex amministratore per le obbligazioni tributarie della società.

Nel caso di specie, non viene dedotta tale peculiare ipotesi di responsabilità dell'amministratore, né viene allegata la sussistenza dei relativi elementi costitutivi.

Con il *sesto motivo di ricorso* si denuncia l'insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso in relazione all'art. 360 n.5) cpc, deducendo la carenza motivazionale della sentenza della CTR per omessa verifica della sussistenza di comportamenti idonei a qualificare il ricorrente quale amministratore di fatto della Muskern e della Medianet srl.

Con il *settimo motivo* si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 42 Dpr 60/73 , 51,54 e 56 Dpr 633/72 e 2697 c.c., lamentando che la CTR abbia statuito che il Cetti Serbelloni aveva agito quale amministratore di fatto delle società Muskern e Medianet Italia srl, senza indicare i fatti e le prove idonee a rilevare il grado di continuità logica tra fatto ignoto e quello noto oppure basandosi sulle dichiarazioni rese da terzi.

Le censure, che in virtù della loro intima connessione vanno unitariamente esaminate, sono infondate.

Conviene premettere che la motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione (Cass. Ss.Uu. 24148/2013).

Spetta infatti in via esclusiva al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando, così, liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova. Conseguentemente, per potersi configurare il vizio di motivazione su un punto decisivo della controversia, è necessario un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data alla controversia, tale da far ritenere che quella circostanza, se fosse stata considerata, avrebbe portato ad una diversa soluzione della vertenza, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità. (Cass. 25608/2013).

Orbene, nel caso di specie la CTR ha accertato la qualità di amministratore di fatto del Cetti Serbelloni in forza del compimento di una pluralità di atti di gestione, precisando che costui risultava l'anello di congiunzione ed il destinatario dei benefici connessi alle operazioni svolte.

Ha altresì specificamente contestato le allegazioni del Cetti Serbelloni secondo cui la ritenuta qualifica di amministratore di fatto era stata fondata su semplici sospetti o ~~precisate~~ ^{presunzioni} prove di gravità, precisione e concordanza, evidenziando al contrario che le prove dell'ingerenza gestionale del ricorrente erano fondate sulla copiosa documentazione, dalla quale emergevano significative movimentazioni finanziarie riconducibili al Cetti Serbelloni e collegate con la vasta rete di società cartiere.

Le conclusioni della CTR in ordine alla qualifica di amministratore di fatto del Cetti Serbelloni appaiono fondate sul completo esame della documentazione prodotta, risultano coerenti, logicamente argomentate e giustificate sulla base di adeguati elementi, specificamente indicati in motivazione.

Tale valutazione si sottrae pertanto ad ogni sindacato in sede di legittimità.

Non risultano del resto evidenziati dal ricorrente, avuto riguardo al requisito di autosufficienza del ricorso, specifici elementi o circostanze che siano stati trascurati dalla CTR e che se considerati avrebbero verosimilmente portato ad una diversa soluzione della vertenza.

Con l'ottavo motivo di ricorso si denuncia la nullità della sentenza per omessa pronuncia ex art. 112 cpc relativamente alla dedotta nullità della pronuncia di primo grado, per aver considerato documenti che non erano stati ritualmente prodotti in giudizio, in relazione all'art. 360 n.4) cpc.

Il motivo è infondato.

Si osserva infatti che il rigetto dell'eccezione pregiudiziale di nullità della sentenza di primo grado deve ritenersi implicito nella costruzione logico-giuridica della sentenza della CTR che ha esaminato il merito dell'impugnazione (Cass. 15882/2007).

In ogni caso, ai sensi dell'art. 354 cpc, la dedotta nullità della sentenza di primo grado, non avrebbe potuto determinare la rimessione al primo giudice, comportando unicamente, come in effetti avvenuto, l'obbligo per la CTR di decidere la controversia nel merito.

Con il nono motivo di ricorso si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7 d.l.269/03, in relazione all'art. 360 n.3 cpc, formulandosi il seguente quesito di diritto:

“Dica codesta Suprema Corte se incorà nella violazione o falsa applicazione dell'art. 7 d.l.269/03 la sentenza della CTR che ritenga che l'amministratore di fatto deve rispondere dell'imposta sul valore aggiunto e delle relative sanzioni per fatto proprio.”

Il motivo è fondato.

L'art. 7 comma 1 d.l. 30 settembre 2003 n.269, conv. nella l. 24 novembre 2003 n.326, pone a carico, in via esclusiva, di società o enti con personalità giuridica le sanzioni relative al rapporto fiscale, prevedendo espressamente, al comma 3, che alle situazioni previste dalla norma non sono più applicabili le regole del d.lgs. 472/1997, ed in particolare non è più applicabile la responsabilità solidale prevista dall'art. 11 di detto decreto.

La disposizione di diritto transitorio di cui all'art. 7 comma 2 del menzionato decreto ha poi statuito che la nuova disciplina non ha efficacia retroattiva e si applica qualora le violazioni siano contestate o le sanzioni irrogate posteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge 269/2003 come convertito (Cass.9122/2014).

Orbene nel caso di specie risulta che tutti gli avvisi di accertamento e gli atti di contestazione siano stati notificati al contribuente nell'anno 2005 (sulla scorta di due processi verbali di constatazione formati il 3.12 ed il 17.12.2004) e dunque in data successiva all'entrata in vigore della l.269/2003.

Va dunque esclusa in forza dell'art. 7 commi 1 e 3 della l.269/2003 la responsabilità solidale del contribuente per le sanzioni amministrative tributarie e, segnatamente, per le sanzioni derivanti dalle violazioni in materia di Iva contestate alle società di cui il Cetti Serbelloni era amministratore di fatto.

L'accoglimento di tale motivo assorbe gli altri motivi , tutti inerenti alla condanna del Cetti Sebelloni per le sanzioni amministrative tributarie irrogate nei suoi confronti.

3. Si perviene così all'esame del ricorso principale proposto dall'Agenzia.

Con il *primo motivo di ricorso* l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 75 TUIR(nella numerazione vigente all'epoca degli accertamenti), nonché degli artt. 37 e 39 Dpr 600/73 censurando il capo della sentenza che ha statuito, annullandoli parzialmente, ^{su}gli avvisi di accertamento relativi alla Muskern Italia srl, nella parte in cui riprendevano a tassazione un maggiore imponibile ai fini Irpeg ed Irap per gli anni d'imposta 1999, 2000 e 2001.

Formula al riguardo il seguente quesito di diritto ex art. 366 bis cpc:

“Dica codesta Ecc. ma Suprema Corte se, in tema di accertamento dei redditi d'impresa, l'Amministrazione finanziaria debba limitarsi a recuperare i costi fittizi dedotti dal contribuente, senza poi abbattere pretesi maggiori ricavi dichiarati, ancorchè tali ricavi conseguano alla contabilizzazione di quelle medesime fatture che l'amministrazione finanziaria ha ritenuto riferite ad operazioni inesistenti, ai fini della contestazione di indeducibilità dei costi.”

Con il *secondo motivo di ricorso* si denuncia omessa motivazione su un fatto decisivo e controverso in relazione all'art. 360 n.5) cpc lamentando che, avuto riguardo all'accertamento relativo alla società Muskern Italia per l'anno 2001, la CTR aveva erroneamente affermato l'illegittimità di un metodo diverso da quello adottato dall'Ufficio, omettendo invece di valutare il criterio concretamente utilizzato nell'accertamento.

Con il *terzo motivo di ricorso* si lamenta omessa motivazione su un fatto decisivo e controverso in relazione all'art. 360 n.5) cpc, rilevando che la ripresa a tassazione di proventi non dichiarati della Muskern Italia per l'anno 2000 era stata affermata in relazione ad operazioni attive annotate nelle scritture contabili e non dichiarate, documentate da fatture emesse nei confronti di We-Publishing srl. Pure tale criterio di determinazione del reddito della società non era stato specificamente esaminato dalla CTR.

I motivi che, in ragione dell'intima connessione vanno unitariamente esaminati, non possono essere accolti.

Come già evidenziato in relazione all'accoglimento del quarto e quinto motivo del ricorso del Cetti Serbelloni, non è configurabile una responsabilità diretta dell'amministratore (legale o di fatto) di una società di capitali per le obbligazioni tributarie della società, che sono ad essa direttamente imputabili, dovendo escludersi una responsabilità solidale dell'amministratore.

Il capo della sentenza della CTR che ha dunque annullato l'accertamento in materia Irpeg ed Irap a carico del Cetti Serbelloni, in reazione ad obbligazioni tributarie delle società di capitali Muskern Italia srl e Medianet srl, in quanto conforme a diritto, va dunque confermato, seppure con diversa motivazione.

Con il *quarto motivo di ricorso* l'Agenzia denuncia la violazione dell'art. 9 D.lgs. 472/97 in relazione all'art. 360 n.3) cpc, censurando il capo della sentenza impugnata che ha escluso la responsabilità del Cetti Serbelloni, quale mero amministratore di fatto delle società, per le violazioni formali aventi ad oggetto omessa tenuta di scritture contabili ed omessa presentazione della dichiarazione dei redditi delle società, sul presupposto che l'amministratore di fatto non aveva tratto beneficio da dette condotte omissive e non avrebbe comunque potuto compiere le attività indicate.

Con il *quinto motivo* si denuncia il vizio di motivazione contraddittoria sul medesimo capo della sentenza che ha escluso la responsabilità del Cetti Serbelloni per le violazioni tributarie di carattere omissivo, affermandola invece avuto riguardo alle violazioni in materia di Iva.

Le censure che in quanto intimamente connesse vanno unitariamente esaminate, non possono essere accolte.

La consolidata giurisprudenza, civile e penale, di questa Corte non dubita della rilevanza dell'effettiva gestione dell'ente collettivo quale criterio di imputazione di responsabilità pure al cospetto di altri soggetti che, formalmente, ricoprono le cariche sociali da cui discendono i poteri di gestione e di amministrazione delle persone giuridiche. (Cass. pen. n. 33385/2012).

Con specifico riferimento alle sanzioni pecuniarie connesse a violazioni tributarie questa Corte ha affermato l'estensione della responsabilità solidale agli amministratori di fatto in forza dell'art. 11 d.lgs. 472/1997, quale necessaria conseguenza dell'imputabilità anche all'amministratore di fatto delle violazioni finanziarie (Cass. n. 21757/2005).

In epoca anteriore all'entrata in vigore dell'art. 7 comma 1 d.l. 269/2003, in virtù dell'art. 11 d.lgs. 472/1997, in caso di violazione incidente sulla determinazione o sul pagamento del tributo, l'autore materiale e dunque anche l'amministratore di fatto doveva ritenersi direttamente responsabile di detta violazione, ai fini sanzionatori, in solido con l'ente collettivo ed anche per comportamenti omissivi.

E' dunque errata la statuizione della sentenza impugnata che ha escluso la responsabilità del contribuente facendo leva sulla riferibilità all'amministratore di diritto degli adempimenti che hanno concretato le violazioni a lui ascritte.

Va pertanto corretta sul punto la motivazione della sentenza impugnata.

Si osserva tuttavia che, come già evidenziato in relazione all'accoglimento del nono motivo di ricorso del Cetti Serbelloni, l'art. 7 comma 1 d.l. 30 settembre 2003 n. 269, conv. nella l. 24 novembre 2003 n. 326, pone a carico, in via esclusiva, di società o enti con personalità giuridica le sanzioni relative al rapporto fiscale, prevedendo espressamente, al comma 3, che alle situazioni previste dalla norma non sono più applicabili le regole del d.lgs. 472/1997 ed in particolare non è più applicabile la responsabilità solidale prevista dall'art. 11 di detto decreto.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La disposizione di diritto transitorio di cui all'art. 7 comma 2 del menzionato decreto ha poi statuito che la nuova disciplina non ha efficacia retroattiva e si applica qualora le violazioni siano contestate o le sanzioni irrogate posteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge 269/2003 come convertito.

Orbene nel caso di specie risulta che tutti gli avvisi di accertamento e gli atti di contestazione siano stati notificati al contribuente nell'anno 2005 (sulla scorta di due processi verbali di constatazione formati il 3.12 ed il 17.12.2004) e dunque in data successiva all'entrata in vigore della l.269/2003.

Va dunque esclusa in forza dell'art. 7 commi 1 e 3 della l.269/2003 la responsabilità solidale del contribuente.

4. In conclusione, va respinto il ricorso principale dell'Agenzia .

Vanno invece accolti il quarto, il quinto ed il nono motivo del ricorso incidentale del Cetti Serbelloni, assorbiti decimo, undicesimo e dodicesimo, respinti gli altri.

La sentenza impugnata dev'essere dunque cassata, e, poiché non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito ex ar. 384 cpc, con l'accoglimento dei ricorsi del contribuente e conseguente annullamento di tutti gli avvisi di accertamento ai fini Irpeg, Ilor, Iva e relative sanzioni, in relazione alle società Muskern Italia srl e Medianet srl, emessi nei suoi confronti.

Considerata la complessità della vicenda e delle questioni affrontate , nonché l'alternativo esito delle fasi di merito, sussistono i presupposti per disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero processo.

P.Q.M.

La Corte, riunito al ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate (n. 26384-09 R.G.) , quello proposto dal Cetti Serbelloni (n.26491-09 R.G.), respinge il ricorso principale dell'Agenzia.

Accoglie il quarto, quinto e nono motivo del ricorso incidentale del Cetti Serbelloni, assorbiti decimo, undicesimo e dodicesimo motivo, respinti gli altri.

Cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi del Cetti Serbelloni.

Spese compensate per l'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 16 gennaio 2015

L'Estensore

Il Presidente