Sentenza del 22/11/2021 n. 36037 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.F. impugnò l'avviso d'irrogazione di sanzioni per evasione Ires, Irap, Iva, per complessivi Euro 7.956.649,80, per il periodo d'imposta 2010, che scaturiva da un pregresso avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate di Rimini nei confronti della società Of Course S.p.a., con sede nella Repubblica di San Marino, della quale era stata accertata la natura di società italiana "esterovestita", responsabile di evasione delle menzionate imposte. Al contribuente, invece, quale amministratore di fatto della Of Course S.p.a., veniva contestata la responsabilità solidale per le violazioni della società, ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 11.

2. La Commissione tributaria provinciale di Caserta, con sentenza n. 7056/12/2016, rigettò il ricorso.

3. La Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Campania ha accolto l'appello del contribuente ed ha annullato l'atto impugnato in base ai seguenti argomenti: (i) gli elementi acquisiti nel corso delle indagini tributarie a carico della Of Course S.p.a. dimostravano con certezza che la società era uno dei numerosi soggetti giuridici attraverso i quali il signor Arzillo svolgeva l'attività di commercio on line (attraverso il sito Youbuy.it, dal medesimo controllato) di prodotti informatici ed elettronici e, altresì, che il contribuente era il dominus di quella e di altre analoghe società che gestiva avvalendosi di alcuni prestanome; (ii) non è condivisibile l'orientamento espresso da Cass. n. 19716/2013, fatto proprio dal primo giudice, secondo cui il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, non è applicabile quando il rapporto fiscale, pur formalmente attribuibile alla società nel cui interesse abbia agito il suo amministratore, debba in realtà ritenersi di esclusiva pertinenza di quest'ultimo, perchè ideatore, autore e beneficiario esclusivo delle violazioni; (iii) in adesione alla giurisprudenza maggioritaria (tra le altre, Cass. n. 25284 del 2017), si deve invece confermare che essendo la Of Course S.p.a. un soggetto di diritto, ovverosia una società di capitali dotata di personalità giuridica, (cfr. pag. 6 della sentenza) "ed essendo quindi diretta ed esclusiva beneficiaria delle violazioni tributarie commesse dai suoi organi amministrativi, la responsabilità solidale del suo autore materiale non è - ai sensi del D.L. n. 269 del 2003, art. 7 - configurabile.".

4. L'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione con due motivi, illustrati con una memoria; il contribuente ha resistito con controricorso. Le parti hanno depositato memorie in prossimità dell'udienza.

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 09/03/2020, ha notificato provvedimento di diniego della definizione agevolata della controversia tributaria, motivando che "Si tratta 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 con iscrizione a titolo definitivo a seguito di sentenza della CTP di Rimini favorevole all'Ufficio.". Avverso il provvedimento di diniego A.F. ha proposto ricorso in unico grado dinanzi a questa Corte, affidato ad un unico motivo, cui l'Agenzia resiste con controricorso (benchè l'incipit dell'atto rechi la parola "ricorso").

Motivi della decisione

(i) Preliminarmente, questa Corte (Cass. 14/09/2021, n. 24652; in termini Cass. 18/10/2021, n. 28598) 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 questa condizione normativa si è verificata in seguito all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo nei confronti della società Of Course S.p.a. (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 della norma, palesemente frainteso dal ricorrente (che ha attribuito identico significato a due parole, "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 della complessiva 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 (esegesi del dato testuale offerta dal Collegio, del resto, si pone anche 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) Violazione e falsa applicazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che, pur avendo accertato che il contribuente agiva nel proprio interesse e che la Of Course S.p.a. era una "società schermo", ossia uno dei numerosi soggetti giuridici attraverso i quali il signor Arzillo svolgeva l'attività di commercio on line, tramite il portale Youbuy.it (che egli controllava), di prodotti informatici ed elettronici e, ancora, che egli era il dominus di questa e di altre società, ha poi erroneamente negato che tali aspetti fossero idonei a configurare la responsabilità di quest'ultimo e che rendessero non applicabile il D.L. n. 269 del 2003, art. 7. Al riguardo, l'ufficio rimarca che la giurisprudenza ha chiarito che l'art. 7 (che sancisce la responsabilità esclusiva per le sanzioni tributarie delle società aventi personalità giuridica) presuppone (evenienza, quest'ultima, nella specie non verificatasi) che la persona fisica autrice della violazione abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata.

2. Con il secondo motivo ("2. Violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4"), si censura il difetto di motivazione della sentenza impugnata che, al fine di applicare alla fattispecie concreta il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, afferma in maniera anapodittica che la società esterovestita Of Course S.p.a. ha personalità giuridica, ma non spiega perchè il riconoscimento della personalità giuridica nello Stato di San Marino comporti analogo riconoscimento in Italia in assenza di iscrizione della società nel registro delle imprese, stante il disposto dell'art. 2331 c.c., comma 1, secondo cui, appunto, la società acquista la personalità giuridica con l'iscrizione del registro delle imprese.

3. Il secondo motivo, da esaminare prioritariamente perchè attiene ad un error in procedendo, 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 in quanto la Commissione regionale, come sopra ricordato (cfr. p. 3 dei "Fatti di causa"), dà conto con sufficiente chiarezza delle ragioni che l'hanno indotta a ravvisare la riferibilità esclusiva alla società esterovestita Of Course S.p.a., anzichè (in via esclusiva o solidale) al signor A., suo amministratore di fatto, delle sanzioni amministrative tributarie, conformemente al disposto del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, convertito, con modifiche, dalla L. 24 novembre 2003, n. 326.

4. Il primo motivo è fondato.

In deroga al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, che 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, art. 7, comma 1, convertito dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, ha introdotto (come accennato al p. 3) il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie. Nel caso in esame la Commissione regionale ha escluso la responsabilità solidale del signor A., quale amministratore di fatto della società sammarinese Of Course S.p.a., pur avendolo riconosciuto (in sintonia con la pronuncia di primo grado e con le risultanze dell'indagine tributaria poste a fondamento dell'atto d'irrogazione delle sanzioni) come il vero beneficiario delle operazioni attuate per il tramite di questa e di altre "società schermo" e finalizzate alla totale evasione delle imposte. La decisione della Commissione regionale non è conforme al costante e condivisibile orientamento 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, rigettato il ricorso del contribuente contro il diniego di definizione agevolata della controversia, accolto il primo motivo di ricorso dell'Agenzia e rigettato il secondo motivo, la sentenza è cassata in relazione al primo motivo, con rinvio al giudice a quo anche per le spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso del contribuente contro il diniego di definizione agevolata della controversia, accoglie il primo motivo di ricorso dell'Agenzia delle entrate e rigetta il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata, in relazione al primo motivo, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 10 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 22 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza