Sentenza del 04/10/2022 n. 28733 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con atto in data 13 febbraio 2014, il difensore di B.V. ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza n. 114/13/13 depositata il 3 ottobre 2013, con cui la CTR della Lombardia accoglieva l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza n. 113/08/12 della CTP di Milano di accoglimento dell'impugnazione dal predetto spiegata contro l'avviso di accertamento n. R1P032W01265/2009 per l'anno 2003, che, notificato al medesimo nella qualità di autore delle violazioni, recava contestazioni alla M. 87 S.R.L. con riguardo ad omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini Irpeg, Irap ed Iva per il suddetto anno d'imposta, accertando induttivamente maggiori ricavi, con conseguente determinazione di maggiori imposte ed irrogazione delle sanzioni.

In particolare, la CTR rilevava quanto segue:

- dalla risposta del B. al questionario inviato dall'Ufficio, risulta la sua cessazione dalla carica di amministratore dal 25 febbraio 2004;

- detto documento attesta che, per il 2003, il ricorrente era ancora il legale rappresentante della società, per la quale aveva stipulato svariati atti di vendita di immobili;

- ancorchè "il contribuente" "cit(i) sentenza emessa dalla CTP che ha accolto il ricorso emesso contro il ruolo e la cartella di pagamento relativ(i) alle obbligazioni dell'avviso di accertamento in causa", "non si può invocare il giudicato interno, perchè i motivi del ricorso sono diversi, e comunque quest'ultima sentenza non risulta passata in giudicato";

- la società ha conferito la rappresentanza legale ad un prestanome, mentre il ricorrente ha conservato la "gestione pratica" della stessa.

Il ricorso è affidato a quattrodici motivi, ulteriormente illustrati con memoria.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

2. Con atto in data 2 febbraio 2015, il difensore del B. ha altresì proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza n. 3349/29/14 depositata il 20 giugno 2014, con cui la CTR della Lombardia rigettava il ricorso per revocazione avverso la suddetta sentenza n. 114/13/13.

Rilevava la CTR l'insussistenza di alcun errore di fatto, dal B. dedotto sul presupposto che la CTR non avesse considerato, nella sentenza n. 114/13/13, il passaggio in giudicato della sentenza della medesima CTR n. 86/02/12, depositata il 7 giugno 2012, di annullamento del ruolo

straordinario emesso a seguito dell'avviso, in ragione dell'intervenuta cessazione del medesimo dalla carica di amministratore e legale rappresentante della società giusta delibera assembleare del 25 febbraio 2004, anteriore, dunque, alla scadenza dei termini per presentare le dichiarazioni per il 2003.

Osservava la CTR, a supporto della decisione, quanto segue:

- "il giudice non ha avuto una erronea percezione circa l'esistenza del fatto decisivo della causa. Ha deciso con piena cognizione sulla legittimità o meno del suddetto avviso di accertamento (...); ha compiuto un'attività valutativa in ordine a situazioni processuali esattamente percepite nella loro oggettività. Peraltro, avverso detta sentenza relativa all'avviso di accertamento, la parte aveva rimedio del ricorso per cassazione";

- "(...) nel caso, non può essere invocato un giudicato interno, dato che il ruolo vive sul presupposto della validità o meno dell'avviso di accertamento (...)".

Il ricorso è affidato a cinque motivi, ulteriormente illustrati con memoria.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

3. Con ordinanza interlocutoria resa ad esito dell'udienza del 14 aprile 2021, questa Sezione, riunita la causa di cui al ricorso n. 4342/15 r.g. alla causa di cui al ricorso n. 5074/14 r.g., rinviava le stesse a nuovo ruolo, in attesa del deposito di relazione dell'Ufficio del Massimario, già richiesta all'udienza del 27 novembre 2020, in ordine alla questione dei rapporti, nel processo tributario, tra ricorso per cassazione e ricorso per revocazione proposti avverso la medesima sentenza d'appello.

4. Acquisita la suddetta relazione, sulle conclusioni del Sostituto Procuratore Generale presso la Corte di cassazione come in epigrafe riprodotte, all'udienza del 18 maggio 2022, le cause di cui ai fascicoli riuniti passavano in decisione.

Motivi della decisione

1. Esigenze di priorità logico-giuridica, in rapporto all'oggetto delle censure, impongono di esaminare per primo il ricorso n. 4342/15 r.g., i cui motivi, per evidente comunanza delle censure, possono essere enunciati ed analizzati congiuntamente.

1.1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, illegittimità della sentenza impugnata per omesso esame del fatto controverso e decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, consistente nell'errore, dotato di valenza revocatoria, che affligge la sentenza della CTR n. 114/13/13, in riferimento alla mancata percezione del passaggio in giudicato della sentenza della medesima CTR n. 86/02/12, avente ad oggetto l'annullamento della cartella di pagamento scaturita dall'avviso di accertamento oggetto della prima, in considerazione della circostanza, per l'effetto definitivamente acclarata, della cessazione del B. dalla carica di amministratore e legale rappresentante della Impresa Molino 87 in liquidazione in data anteriore alla commissione delle violazioni riguardanti l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali contestate nell'avviso.

In sede di ricorso per revocazione, era stata dedotta la revocabilità della sentenza n. 114/13/13 ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 64, comma 2, e art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, attesa la mancata percezione del fatto in sè del passaggio in giudicato della sentenza n. 86/02/12, riguardante la cartella di pagamento scaturita dall'avviso di accertamento.

Sul punto, la sentenza impugnata si limita ad affermare che, nella specie, non sussiste errore di fatto revocatorio, posto che la sentenza n. 86/02/12 concerne un ruolo straordinario, non potendosi invocare un giudicato interno, poichè il ruolo vive sul presupposto della validità dell'avviso.

La sentenza impugnata non esamina tuttavia la circostanza che, nella sentenza n. 86/02/12, era stato accertata con efficacia di giudicato la cessazione del B. dalla carica amministrativa prima della commissione delle violazioni oggetto dell'avviso.

1.2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, comma 2, e art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, stante la ritenuta insussistenza di un errore di fatto rilevante ai fini della revocazione della sentenza n. 114/13/13.

In riferimento alla questione già dedotta con il primo motivo, la sentenza impugnata è viziata anche sotto il profilo della violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, comma 2, e art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, avendo illegittimamente ritenuto insussistente un errore di fatto rilevante ai fini della revocazione.

1.3. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., e art. 324 c.p.c..

Ulteriore vizio che determina l'illegittimità della sentenza impugnata discende dalla violazione dell'art. 2909 c.c., e art. 324 c.p.c., laddove afferma che, nella specie, non possa essere invocato un giudicato interno, poichè, in realtà, si verte in materia di giudicato esterno, siccome formatosi in un diverso giudizio riguardante identico oggetto.

1.4. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione di norme di diritto in relazione all'interpretazione ed applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1, e art. 64, comma 1, e degli artt. 396 e 398 c.p.c..

E' erronea l'affermazione della sentenza impugnata secondo cui la parte avrebbe dovuto azionare il rimedio del ricorso per cassazione.

Dall'esame delle disposizioni di legge evocate in rubrica emerge che non è previsto un giudice chiamato ad emettere un giudizio sul fatto successivamente al sindacato espresso dal giudice d'appello, con la conseguenza che l'unico rimedio esperibile rispetto all'accertamento di fatto che si assuma travisato è la presentazione di ricorso per revocazione e non di ricorso per cassazione; quest'ultimo non è annoverabile tra i rimedi ordinari di gravame; il relativo procedimento, oltretutto, non contempla una fase rescindente ed una fase rescissoria, alla stessa stregua del procedimento per revocazione.

1.5. Con il quinto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 67, avendo la sentenza impugnata omesso di decidere nel merito, con pronuncia di annullamento dell'avviso di accertamento.

Ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 67, la CTR, riscontrata la sussistenza dei motivi di revocazione, avrebbe dovuto decidere direttamente la causa, con ogni conseguenziale provvedimento: ciò che, invece, non ha fatto.

2. I primi tre motivi - volti tutti, in ultima analisi, a dedurre l'illegittimità della sentenza impugnata, da un lato, per non aver apprezzato l'esistenza di un vizio revocatorio, riguardante il fatto del passaggio in giudicato della sentenza della CTR della Lombardia n. 86/02/12, oggetto di specifica eccezione sollevata dal contribuente in grado d'appello, e dall'altro, per aver indicato nel ricorso per cassazione il rimedio esperibile avverso la sentenza della CTR della Lombardia n. 114/13/13 - sono infondati e, in via assorbente rispetto ai residui due motivi, votano nel complesso il ricorso al rigetto.

2.1. In materia, deve aversi riguardo al principio di diritto enunciato dal Massimo Consesso di questa Suprema Corte, e, successivamente, a più riprese, ribadito da questa Sezione, a termini del quale, qualora il giudicato esterno - che rileva nella specie, posta l'alterità del procedimento esitato nella sentenza n. 86/02/12 rispetto a quello in cui è intervenuta la sentenza n. 114/13/13 - "si sia formato nel corso del giudizio di secondo grado e la sua esistenza non sia stata eccepita, nel corso dello stesso, dalla parte interessata, la sentenza di appello che si sia pronunciata in difformità da tale giudicato è impugnabile con il ricorso per revocazione e non con quello per cassazione" (cfr., anzitutto, Sez. U, n. 21493 del 20/10/2010, Rv. 614451-01; indi, Sez. 5, n. 22177 del 03/11/2016, Rv. 641881-01; Sez. 5, n. 22506 del 04/11/2015, Rv. 637074-01).

Riversando 'in positivò siffatto principio, espresso, nell'enunciazione della massima testè riportata, 'in negativò, se ne ricava la regola, precipuamente rilevante nel presente giudizio, per cui, qualora l'esistenza del giudicato esterno formatosi nel corso del giudizio di secondo grado abbia, invece, costituito oggetto di eccezione ritualmente sollevata dalla parte interessata nel corso di esso, la sentenza d'appello difforme dal giudicato è impugnabile, non con il ricorso per revocazione, ma solo con il ricorso per cassazione.

2.2. Nel presente giudizio, è lo stesso ricorrente ad allegare, sia nel ricorso che ne occupa, sia, identicamente, nel parallelo ricorso n. 5074/2014 r.g., che sarà esaminato in seguito, di aver eccepito, dinanzi alla CTR, nella causa scaturente dall'impugnazione dell'avviso, l'accertamento dell'insussistenza della qualifica amministrativa in capo al contribuente rassegnato nella sentenza della CTP di Milano n. 181/01/11, la quale, impugnata dall'Ufficio, aveva trovato conferma nella sentenza n. 86/02/12, passata in giudicato.

2.2.1. Siffatta eccezione - alla stregua di quanto riportato a p. 21 del ricorso che ne occupa - era stata introdotta già nell'atto di controdeduzioni all'appello dell'Ufficio: "Come riportato nelle controdeduzioni all'appello, la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano n. 86/02/12, pubblicata in data 7 giugno 2012 (di cui si produce "sub" (senza tuttavia ulteriore

indicazione dell'allegato) copia autentica recante l'attestazione del passaggio in giudicato) (...) ha confermato la sentenza di primo grado".

A ciò aveva fatto seguito - alla stregua di quanto precisato, altresì, a p. 4 - la produzione, in allegato ad una "nota del 2 agosto 2013", di "tale ultima sentenza", ossia della sentenza della CTR della Lombardia n. 86/02/12, che (si specifica) "è passata in giudicato", giudicato idoneo a coprire la circostanza delle dimissioni del B. dalla carica amministrativa sin dal 25 febbraio 2004" (per la precisione, leggesi testualmente: "Tale ultima sentenza, prodotta nel giudizio di appello contro l'avviso di accertamento con nota del 2 agosto 2013 (cfr. memoria illustrativa prodotta D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 32, nel giudizio di appello), è passata in giudicato, e tale giudicato ricopre pertanto il fatto per cui il Sig. B. ha lasciato la carica di amministratore della società Impresa Molino 87 s.r.l. in data 25 febbraio 2004").

2.2.2. E' alla luce di siffatta eccezione, del resto, che il ricorrente:

- con il secondo motivo, che, in realtà, nello sviluppo logico, è prioritario, assume avere la sentenza impugnata violato il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, comma 2, e art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver escluso la ricorrenza di un errore di fatto determinante la revocabilità della sentenza n. 114/13/13, atteso che questa non avrebbe percepito - incorrendo proprio a cagione di ciò in "un errore di fatto risultante "ictu oculi" dai documenti di causa" - "il fatto del passaggio in giudicato della sentenza della CTR di Milano n. 86/02/12, pubblicata in data 7 giugno 2012";

- con il primo motivo, in ulteriore sviluppo logico, assume avere la sentenza impugnata omesso l'esame del fatto controverso, decisivo e discusso "inter partes", consistente "nella errata e mancata percezione del fatto del passaggio in giudicato della sentenza resa nel giudizio di secondo grado del connesso processo avente ad oggetto la cartella di pagamento (...)";

- con il terzo motivo, a conclusione del quadro, assume avere la sentenza impugnata violato "funditus" l'art. 2909 c.c., e art. 324 c.p.c., per aver "erroneamente afferma(to) che non sussisterebbe nella specie alcun giudicato interno relativo alla responsabilità del signor B. per i debiti erariali della società, mentre si verte (...) in materia di giudicato esterno, formatosi in un diverso giudizio avente ad oggetto la medesima questione".

2.3. Orbene, confrontate le superiori allegazioni contenute nel ricorso che ne occupa con il principio di diritto poc'anzi rammentato, esso di per sè si palesa totalmente decentrato.

2.3.1. Più nel dettaglio: il ricorrente - reiteratamente allegando, "expressis verbis", di aver specificamente devoluto alla CTR, nella causa scaturente dall'impugnazione dell'avviso, la "quaestio" dell'irrevocabilità dell'accertamento contenuto nella sentenza della CTR della Lombardia n. 86/02/12, siccome idoneo a dimostrare la totale infondatezza dell'avviso di accertamento sul fondamento di quella mancanza della qualità di amministratore in capo al contribuente che già aveva determinato l'annullamento dell'iscrizione a ruolo straordinario e della cartella da detto avviso scaturenti - rappresenta allegazioni intrinsecamente incompatibili con la formulazione di censure revocatorie all'indirizzo della sentenza della CTR della Lombardia n. 114/13/13: la quale, invece, in piana applicazione di Sez. U, n. 21493 del 2010, avrebbe dovuto

esser fatta segno - come in effetti è avvenuto, giusta il parallelo ricorso n. 5074/2014 r.g. - di ricorso per cassazione.

2.3.2. Talchè, i tre motivi in disamina, come anticipato, devono essere disattesi.

2.4. In conseguenza di quanto precede, manifestamente scevra da censure è altresì l'affermazione della sentenza impugnata - su cui invece si appuntano le critiche del ricorrente in specie nel quarto motivo - laddove scrive che, avverso la sentenza della CTR della Lombardia n. 114/13/13, "la parte aveva il rimedio del ricorso per cassazione".

Infatti, a prescindere dalla "quaestio" (sviscerata dall'acquisita relazione dell'Ufficio del Massimario in data 27 ottobre 2021) dell'essere astrattamente ammissibile, già sotto il vigore della formulazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, anteriore alla modifica di cui al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, art. 9, la cumulativa proposizione, avverso una sentenza emessa in d'appello e, per quanto di ragione, in unico grado, sia di ricorso per revocazione, ai fini della denuncia di un "error facti", sia, eventualmente, di ricorso per cassazione, ai ben distinti fini, nondimeno, della denuncia "altresì" di eventuali vizi di legittimità, nel caso di specie, alla luce delle evidenziate peculiarità, in forza delle quali deve escludersi la ricorrenza di alcun "error facti" dotato di efficacia revocatoria, proprio il ricorso per cassazione costituisce l'unico rimedio indicato come esperibile dalla costante giurisprudenza di legittimità.

2.5. Quanto innanzi osservato, chiaramente, travolge "a fortiori" il quinto motivo, volto a dedurre la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 67, per non avere la sentenza impugnata deciso nel merito la lite, annullando l'avviso di accertamento: invero, in totale difetto dei presupposti per farsi luogo ad alcun giudizio rescindente, giammai, finanche in astratto, avrebbe potuto la CTR procedere al rescissorio.

2.6. In definitiva, il ricorso n. 4342/15 r.g. deve essere rigettato.

3. A questo punto, può procedersi alla disamina del ricorso n. 5074/2014 r.g..

3.1. In guisa di sviluppo logico delle osservazioni compiute nella disamina del ricorso n. 4342/15 r.g., è da rilevarsi come infondato sia il terzo motivo del ricorso n. 5074/2014 r.g. che ora ne occupa, con il quale si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., e art. 324 c.p.c., sul presupposto che erroneamente la sentenza impugnata non ha tenuto conto della sentenza n. 86/02/12 "passata in giudicato e" - leggesi - "prodotta nel presente giudizio" (p. 14).

3.2. L'avere il ricorrente allegato, anche nel ricorso n. 5074/2014 r.g., come nel ricorso n. 4342/15 r.g., che, dinanzi alla CTR, nella causa scaturente dall'impugnazione dell'avviso, era stato eccepito il passaggio in giudicato della sentenza della CTR della Lombardia n. 86/02/12, confermativa di quella della CTP di Milano n. 113/08/12, non determina un'automatica fondatezza della censura di cui al terzo motivo in disamina, siccome introdotto mediante ricorso per cassazione avverso la sentenza n. 114/13/13, in ossequio all'insegnamento di Sez. U, n. 21493 del 2010.

Detta censura, infatti, si palesa "ex se" difettevole sotto i profili dei necessari requisiti di specificità ed autosufficienza.

3.3. Nel dettaglio: il ricorrente non specifica di aver sollevato l'eccezione altresì producendo dinanzi alla CTR la ridetta sentenza n. 86/02/12 munita di attestazione della Cancelleria comprovante l'effettivo passaggio in giudicato, come sarebbe stato suo preciso onere, in osservanza del principio pacifico per cui, "affinchè il giudicato esterno possa fare stato nel processo, è necessaria la certezza della sua formazione, che deve essere provata, pur in assenza di contestazioni, attraverso la produzione della sentenza munita del relativo attestato di cancelleria" (cfr., da ultimo, Sez. 3, n. 20974 del 23/08/2018, Rv. 650322-01).

3.3.1. Nel terzo motivo di ricorso, invero, il ricorrente si limita a genericamente dedurre che "la sentenza impugnata è illegittima (...), perchè, non tenendo conto della precedente sentenza della CTR di Milano n. 860212 (...), passata in giudicato e prodotta nel presente giudizio, avente ad oggetto la medesima questione dell'estraneità del signor B. alla responsabilità della società, ha accertato in maniera opposta al giudicato formatosi la responsabilità del signor B."; poco oltre, egli aggiunge, con parole identiche a quelle già viste a proposito del ricorso n. 5074/2014 r.g.: "Come riportato nelle controdeduzioni all'appello, la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano n. 86/02/12, pubblicata in data 7 giugno 2012 (di cui si produce 'sub' (senza tuttavia ulteriore indicazione dell'allegato) copia autentica recante l'attestazione del passaggio in giudicato), (...) ha confermato la sentenza di primo grado" (pp. 14 e 15). In precedenza (cfr. in part. p. 4), il ricorrente riferisce che la sentenza di cui si tratta era stata "prodotta nel giudizio di appello contro l'avviso di accertamento con nota del 2 agosto 2013" (cfr. in part. p. 16).

3.3.2. L'intrinseca genericità di tali allegazioni non è supplita dagli atti e documenti contenuti nel fascicolo di parte per il giudizio di cassazione.

Per vero, l'atto di "controdeduzioni dell'appellato e contestuale appello incidentale" enuncia bensì l'eccezione di giudicato esterno, laddove recita che la sentenza della CTP di Milano n. 181/01/11 "è stata poi confermata dalla successiva della CTR, la n. 86/02/12, che è passata in giudicato il 22 gennaio 2013"; tale eccezione, tuttavia, non consta essere stata corroborata dalla produzione di quest'ultima sentenza, viepiù munita dell'attestazione del passaggio in giudicato: una tale sentenza non è infatti contenuta nel fascicolo, direttamente compulsato dal Collegio a cagione della natura della censura, di seguito alle predette "controdeduzioni".

3.3.3. Alla stregua, del resto, della ricostruzione effettuata nel ricorso per cassazione n. 5074/2014 r.g., la produzione della sentenza di cui si tratta sarebbe avvenuta con nota del 2 agosto 2013.

Nondimeno, nel fascicolo di parte, pure per intero compulsato dal Collegio, non figura alcuna nota datata 2 agosto 2013, bensì un atto intitolato "memorie illustrative e produzione di documenti", recante la data del 9 settembre 2013, in cui si afferma che "in data 2.8.2013 il contribuente ha depositato la sentenza n. 86/02/12 emessa dalla CTR di Milano, Sezione 2, passata in giudicato (...)". Di seguito a dette "memorie illustrative" figura, bensì, una copia della sentenza di cui si tratta, epperò priva di alcun timbro attestante il passaggio in giudicato.

3.3.4. Dalle verifiche compiute dal Collegio, l'unica copia di detta sentenza recante un timbro di tal fatta è quella contrassegnata con il n. 5: timbro, per vero, attestante bensì il passaggio in

giudicato e la conformità all'originale, epperò rilasciato dal funzionario della Cancelleria della CTR solo il "26 feb(braio) 2014", in data, dunque, successiva finanche alla sentenza impugnata.

3.4. In considerazione di quanto precede, il terzo motivo di ricorso deve essere disatteso, con conseguente dichiarazione di assorbimento del primo e del secondo, che deducono, in sostanza, la medesima censura del terzo, proposta, tuttavia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "sub specie" di vizio motivazionale e di omesso esame di un fatto controverso e decisivo.

4. Fondato è invece l'ottavo motivo, con il quale si denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 2489 c.c., comma 2, art. 2476 c.c., comma 1, artt. 2909 e 2697 c.c., degli artt. 115, 167 e 384 c.p.c.; del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2003, n. 326; del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, comma 3.

Ad avviso del ricorrente, la sentenza impugnata è illegittima per aver ritenuto la responsabilità dell'ex-amministratore in ordine alle pretese erariali per imposte e sanzioni relative alla società, senza che, in realtà, possa concorrere con la responsabilità dell'ente alcuna responsabilità del medesimo, siccome non prevista, e senza che a questi siano mai state contestate altre forme di responsabilità in sede di accertamento, di cui comunque non risultano provati i relativi presupposti.

4.1. In effetti, la censura coglie nel segno.

4.2. Occorre premettere che, al fine di fondare l'affermazione di responsabilità del ricorrente, la sentenza impugnata, in una per vero assai sintetica motivazione, rileva come, nella lettera di risposta al questionario, figurante "agli atti", il ricorrente abbia dichiarato di non essere più amministratore della Impresa Molino 87 "a far tempo dalla data del 25/02/2004". Ritiene la CTR che tale lettera "accert(i) che per l'anno 2003, anno di accertamento, il ricorrente era il rappresentante legale della società, per la quale aveva stipulato diversi atti di vendita di immobili". Qualche riga oltre, la CTR soggiunge: "Risulta poi che la società ha dato la rappresentanza legale ad un prestanome (...), ma che il ricorrente è rimasto alla gestione pratica della società in liquidazione". Indi così conclude: "Si ritiene il contribuente responsabile delle operazioni compiute e delle irregolarità commesse per la società".

Pertanto, alla stregua della sentenza impugnata, che dà per acquisito il dato di fatto secondo cui, come da risposta al questionario, il contribuente non era più il legale rappresentante della società dal 25 febbraio 2004, cioè da data anteriore alla scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni riguardanti la società relativamente al 2003 (anno in cui egli aveva, nella qualità di legale rappresentante, stipulato diversi atti di vendita di immobili), l'estensione, ciò nondimeno, al medesimo della responsabilità per l'omessa presentazione riposa sul duplice presupposto a termini del quale - la legale rappresentanza della società era stata attribuita ad un prestanome;

- il ricorrente aveva seguitato purtuttavia nella gestione pratica degli affari sociali.

4.3. A fronte di ciò, sul piano normativo, viene precipuamente in rilievo il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1.

4.3.1. Anzitutto, corretta è l'affermazione del ricorrente secondo cui detta disposizione trova applicazione nella specie "ratione temporis", attesa la posteriorità della contestazione (essendo l'avviso del 2009) all'entrata in vigore della novella. Vale infatti il principio enunciato, "ex multis", da Sez. 5, n. 13730 del 03/07/2015, Rv. 635833-01, secondo cui il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, si applica "alle violazioni che, alla data di entrata in vigore del decreto (2 ottobre 2003), non siano state ancora contestate" o con riferimento alle quali "la sanzione (non sia stata ancora) irrogata", mentre, "qualora il processo verbale di constatazione, contenente la specifica contestazione delle violazioni accertate, sia stato notificato in data anteriore, resterà applicabile la previgente disciplina di cui al D.Lgs. 18 settembre 1997, n. 472, art. 11".

4.3.2. Ciò detto, a tenore del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, con cui la CTR omette alcun confronto, "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o(d) enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".

Siffatta disposizione, nell'introdurre, in discontinuità rispetto al passato, la regola dell'esclusiva riferibilità alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie, costituisce applicazione, in materia tributaria, del principio di personalità delle sanzioni, declinato con specifico riferimento ad enti dotati di autonoma soggettività: in altri termini, sono solo tali enti, in quanto soggetti di diritto altri e distinti rispetto alle persone fisiche che per loro materialmente agiscono, a costituire centri di imputazione della violazione e a dover pertanto rispondere delle relative conseguenze sanzionatorie.

4.3.3. La regola dell'esclusiva riferibilità alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie vale anche nel caso in cui la persona giuridica responsabile della violazione, e perciò destinataria delle sanzioni, risulti gestita da un amministratore di fatto: categoria alla quale la CTR sembra ricondurre il contribuente, laddove, come visto, sostiene, senza tuttavia ulteriori indicazioni, avere egli seguitato nella gestone pratica degli affari sociali pur dopo la dismissione della legale rappresentanza della società.

Invero - osservasi in giurisprudenza - non può fondarsi un eventuale concorso dell'amministratore di fatto nella violazione fiscale, che, giust'appunto in forza dell'insuperabile tenore letterale del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, è "esclusivamente" propria dell'ente personificato, sul disposto di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9, in quanto questo non può costituire deroga al predetto art. 7, che, ad esso successivo, prevede, bensì, la perdurante applicabilità delle disposizioni del D.Lgs. n. 472 del 1997, ma solo in quanto compatibili (Sez. 5, n. 25284 del 25/10/2017, Rv. 645980-01).

In altri termini, l'innovatività della regola dell'esclusiva responsabilità degli enti personificati impedisce, in linea di principio, che possa seguitare a produrre effetti l'opposto regime, anteriormente vigente, d'una responsabilità invece condivisa con la persona fisica agente (come non manca di ricordare, ad esempio, Sez. 5, n. 9448 del 30/01/2020, in part., par. 1.1, p 7).

4.3.4. Fermo quanto precede, osserva il Collegio che, alla stregua di ormai consolidati approdi dell'elaborazione giurisprudenziale, siffatta regola non ha, nondimeno, valore assoluto, nel senso cioè che non trova sempre ed indefettibilmente applicazione.

S'è infatti affermato che "il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o(d) enti con personalità giuridica, D.L. n. 269 del 2003, ex art. 7, (conv., con modif., in L. n. 326 del 2003), sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto non opera nell'ipotesi di società artificiosamente costituita, poichè in tal caso la persona giuridica è una mera "fictio" creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicchè non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente" (così, "funditus", Sez. 6-5, n. 10975 del 18/04/2019, Rv. 653682-01; identicamente, da ultimo, tra le pronunce non massimate, Sez. 5, n. 25530 del 27/04/2021).

Mette conto di precisare che siffatta affermazione non costituisce, come di primo acchito sembrerebbe, un'eccezione alla regola, bensì una sua mera specificazione. Più precisamente, a misura che l'ente, pur personificato, sia in realtà fittizio, esso è "tamquam non esset", in ragione di ciò potendosi prescindere, ai fini dell'imputazione della violazione, dallo schermo dal medesimo costituito, onde attingere direttamente l'effettivo responsabile, ossia la persona fisica agente, tenuta per l'effetto ad altresì sopportare le conseguenze - in termini di sanzioni - di una condotta che le è propriamente riferibile.

Talchè, in simili ipotesi, il dettato del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, risulta perfettamente ossequiato, come evidenziato dall'indirizzo che, con riferimento, ad esempio, all'ipotesi della cd. "cartiera", ritiene inoperante il principio dell'esclusiva riferibilità delle sanzioni agli enti personificati, atteso che una tale "società è una mera fictio, utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto, con la conseguenza che viene meno la ratio che giustifica l'applicazione del suddetto art. 7, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito" (Sez. 5, n. 29038 del 20/10/2021, Rv. 662597-01).

4.4. In considerazione di quanto precede, con riferimento al caso di specie, è da rilevarsi come, giusta la già ricordata motivazione della sentenza impugnata, esula completamente l'accertamento dei presupposti fattuali sulla base dei quali la giurisprudenza di legittimità ammette che, nonostante il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, si configuri la responsabilità della persona fisica che abbia agito, non in nome o per conto o comunque nell'interesse dell'ente personificato, ma nell'interesse proprio o di terzi (cfr., oltre alle pronunce già richiamate, altresì, Sez. 5,. n. 12334 del 09/05/2019, Id., n. 5924 del 08/03/2017, e Id., n. 19716 del 28/08/2013).

4.4.1. Poichè, peraltro, detti presupposti fattuali non risultano minimamente neppure dalla motivazione dell'avviso di accertamento, che, riprodotta per autosufficienza, imputa soltanto alla società le contestate violazioni, senza mai finanche menzionare il contribuente (cfr., in part., pp. 31 e 32 del ricorso), ricorrono le condizioni affinchè questa Suprema Corte possa pronunciare sul

merito della controversa, accogliendo il ricorso originario del medesimo e per l'effetto dichiarando non dovute le pretese erariali avanzate nei suoi confronti.

4.5. Dall'accoglimento dell'ottavo motivo di ricorso in disamina discende l'assorbimento di tutti i restanti, volti ad illustrare, in varie guise, le medesime censure oggetto del predetto, proposte, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, "sub specie" di vizi motivazionali e di omesso esame di fatti controversi e decisivi ovvero di violazioni di legge.

5. In ragione della soccombenza reciproca, le spese di lite, in relazione al presente grado di giudizio, devono essere integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

Dato atto della disposta riunione del ricorso iscritto al n. 4342/2015 r.g. al ricorso iscritto al n. 5074/2014 r.g.:

- rigetta il ricorso iscritto al n. 4342/2015 r.g.;

- rigetta il terzo motivo del ricorso iscritto al n. 5074/2014 r.g., con assorbimento del primo e del secondo;

- accoglie l'ottavo motivo del ricorso iscritto al n. 5074/2014 r.g., con assorbimento di t tti i restanti;

- per l'effetto, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario di B.V., dichiarando non dovute le pretese erariali avanzate nei suoi confronti;

- compensa integralmente tra le parti le spese relative al presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, ad esito dell'adunanza pubblica, il 18 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 4 ottobre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza