Sentenza del 30/11/2022 n. 35217 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate impugna, con ricorso per cassazione affidato ad unico motivo, la sentenza con la quale la C.T.R. dell'Emilia-Romagna, confermando la decisione resa sul punto dalla C.T.P. di Modena, ha annullato il provvedimento irrogativo di sanzioni a carico di I. Consulting Srl .

2. La vicenda trae origine da un'operazione finanziaria posta in essere da tali società GB Ricambi Spa (consolidata) e GB International (consolidante) che l'amministrazione finanziaria ha ricondotto a finalità elusive, ravvisandovi l'intento delle parti di acquisire dividendi sottratti a tassazione e di produrre un'artificiosa minusvalenza da iscrivere a bilancio.

Gli accertamenti, esitati nella ripresa a tassazione di maggiori importi (oltre interessi e sanzioni) a carico di consolidante e consolidata, avevano condotto all'irrogazione di sanzioni anche nei confronti di IFID Consulting, ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 9, trattandosi della società di consulenza che aveva ideato l'articolata operazione, proponendola alle contribuenti.

3. Nel confermare la statuizione di primo grado, che aveva accolto le difese della società, i giudici d'appello hanno rilevato in premessa che le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società ed enti con personalità giuridica, secondo quanto disposto dal D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1, (conv. con modif. dalla L. n. 326 del 2003), sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

E tuttavia, hanno osservato, siffatta previsione va applicata nel solo caso in cui la sanzione afferisca al rapporto tributario relativo alla persona giuridica stessa; tale non era la situazione verificatasi nella specie, poichè la potestà sanzionatoria era stata esercitata nei confronti di una persona giuridica diversa da quella interessata dal rapporto con l'erario sul quale aveva inciso l'operazione finanziaria.

4. Dopo il deposito di controricorso da parte dell'intimata, la causa è stata trattata all'udienza camerale del 13 aprile 2021 e di lì rinviata alla pubblica udienza, sul rilievo della particolarità della questione trattata. Le parti hanno depositato memorie integrative.

Motivi della decisione

1. L'unico motivo di ricorso denunzia violazione e falsa applicazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 5, 9 e 11.

L'Agenzia delle entrate sostiene che la limitazione di responsabilità di cui al D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, andrebbe applicata esclusivamente nei rapporti interni alle persone giuridiche, vale a dire nei confronti di amministratori e dipendenti delle stesse, ma non anche alle ipotesi di concorso nell'illecito.

Secondo la ricorrente, infatti, una tale interpretazione - peraltro contraria alle circolari dalla stessa emanate, indicative di una prassi ormai consolidata - porrebbe nel nulla l'istituto del concorso di persone nell'illecito tributario, oltre a sovvertire l'assetto normativo esistente in materia di responsabilità solidale.

L'Amministrazione, in particolare, rileva che lo stesso art. 7, al comma 3, fa salve le disposizioni del D.Lgs. n. 472 del 1997 "in quanto compatibili", ed in particolare gli artt. 9 e 11, che riguardano, rispettivamente, le ipotesi di concorso di persone e di responsabilità solidale delle persone fisiche.

La ratio di tale previsione risiederebbe nella volontà di concentrare le sanzioni amministrative fiscali esclusivamente in capo al contribuente che abbia tratto un effettivo vantaggio dalla violazione, spostando il carico sanzionatorio su quest'ultimo, ovvero sul beneficiario dell'illecito, in quanto la normativa tributaria viene normalmente violata sulla base di considerazioni di tipo economico.

In tal senso, la riferibilità esclusiva delle sanzioni tributarie alla persona giuridica consentirebbe una più adeguata imputazione del carico sanzionatorio nelle strutture societarie complesse, nel cui ambito non avrebbe alcun senso colpire una sola persona fisica che non abbia tratto beneficio dalla condotta illecita: di qui la prevista deroga al regime generale di responsabilità personale, da intendersi perciò necessariamente circoscritta ai titolari di organi dell'ente contribuente e non passibile di applicazione estensiva, in particolare al caso di concorso esterno.

2. La censura è infondata.

2.1. Questa Corte, con le ordinanze nn. 9448, 9449, 9450 e 9451 del 22 maggio 2020, successivamente ribadite, fra le altre, dalle ordinanze n. 14364 e n. 15441/2022, ha affermato che le sanzioni amministrative tributarie di cui al D.L. n. 269 del 2003, art. 7, "gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili, D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 9, i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica".

Con tali pronunzie, la Corte ha chiarito che l'esclusione del concorso sanzionabile di terzi concorrenti nella violazione fiscale della persona giuridica si fonda sulla previsione del menzionato D.L. n. 269 del 2003, art. 7, il quale tanto nel titolo ("Riferibilità esclusiva alla persona giuridica..."), quanto nel disposto ("...sono esclusivamente a carico della persona giuridica..."), esprime in maniera inequivoca la volontà legislativa di riferire le sanzioni amministrative tributarie esclusivamente alla persona giuridica contribuente.

2.2. Una tale lettura non si pone in contrasto con l'art. 3 Cost., per effetto del possibile "doppio binario" che verrebbe a crearsi rispetto ai terzi concorrenti esterni nelle violazioni commesse da una contribuente che non sia una persona giuridica.

Come hanno precisato le menzionate decisioni, infatti, non si potrebbe giustificare un'interpretazione "adeguatrice" dell'art. 7, che si risolvesse nell'estensione del peggior trattamento anche a chi abbia concorso nelle violazioni tributarie di una persona giuridica, poichè ciò condurrebbe, in violazione del principio di legalità, alla creazione di una fattispecie di responsabilità che il legislatore ha invece espressamente escluso.

2.3. Le argomentazioni della ricorrente non scalfiscono l'impianto argomentativo posto a base dei precedenti citati, ai quali il Collegio intende conformarsi.

In particolare, giova rilevare che, proprio in considerazione del fatto che la ratio dell'art. 7 risiede nel concentrare le sanzioni fiscali sul solo soggetto che ha tratto vantaggio dalla violazione, questa Corte ha ritenuto che in alcuni casi debba trovare comunque applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della condotta sanzionabile.

Si tratta delle ipotesi nelle quali l'illecito tributario è stato commesso dalla persona fisica nell'interesse esclusivamente proprio; quando, cioè, quest'ultima non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse individuale o comunque diverso da quello sociale (cfr. ex plurimis Cass. n. 12334/2019), ovvero, ancora, abbia artificiosamente costruito la società per fini illeciti e personali.

In tali ipotesi, infatti, 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 (Cass. n. 10975/2019).

Detta evenienza, tuttavia, non ricorre nel caso di specie, poichè l'Amministrazione non ha imputato ad IFID di aver agito al fine di perseguire un interesse proprio, ovvero servendosi della struttura societaria per conseguire un indebito vantaggio fiscale.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato e l'Agenzia ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali, liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, condannando la ricorrente al pagamento delle spese che liquida in Euro 7.500,00, oltre Euro 200,00 per esborsi, 15% spese forfetarie ed oneri accessori.

Così deciso in Roma, il 8 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza