

Sentenza del 25/07/2024 n. 20823 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Bologna, con sentenza n. 1436/2014, aveva accolto il ricorso proposto dalla società Ifid Consulting Srl avverso l'avviso di irrogazione delle sanzioni, per Ires e Irap, per l'anno d'imposta 2007, annullando l'atto impugnato.

2. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo che il contributo del concorrente, sia materiale, che psicologico, richiedeva comunque che detto contributo avesse permesso in concreto la realizzazione del reato, facendo sorgere in altri un proposito criminoso prima inesistente, ovvero rafforzando quello già maturato e che l'Ufficio non aveva dimostrato che l'attività di consulenza della società Ifid Consulting Srl costituisse un elemento causale non trascurabile nella realizzazione dell'evasione di imposta. In particolare, pur risultando che la consulenza era stata del tutto generica, le circostanze dedotte dall'Ufficio, ma non dimostrate ("a) l'incarico di coordinamento di tutte le operazioni relative alla sottoscrizione/acquisizione dello strumento finanziario e dei rapporti con il gruppo bancario; b) aver curato da parte della Ifid Consulting Srl la parte finanziaria dell'operazione in quanto le coordinate bancarie del c/c sul quale sarebbe stata fatta girare l'operazione sono state fornite direttamente al rappresentante della Ifid Consulting Srl; c) il fatto che il pagamento della fattura emessa da Ifid Consulting Srl era transitato sul medesimo conto lussemburghese sul quale erano confluite le operazioni connesse all'investimento;

d) l'importo fatturato non risulta essere congruo rispetto al contenuto meramente descrittivo della consulenza"), non riscontravano che la società contribuente avesse svolto un'attività che potesse essere riqualificata come di "intermediazione" e che, quindi, avesse apportato un fattivo contributo causale alla realizzazione dell'evasione dell'imposta.

3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

4. La società Ifid Consulting Srl resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. Il primo mezzo deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. La Commissione tributaria regionale aveva erroneamente interpretato l'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, avendo ommesso di considerare che, al fine della configurabilità del concorso ex art. 9 citato, era sufficiente che il concorrente avesse anche solo facilitato o agevolato la realizzazione della violazione, circostanza di cui non era possibile dubitare nel caso di specie ove la società contribuente aveva "seguito" l'aspetto finanziario dell'operazione fraudolenta; inoltre, non poteva sottacersi la palese incongruenza del compenso fatturato a

fronte di una consulenza che si limitava ad una mera descrizione in termini assolutamente generici della tipologia di operazione posta in essere, senza alcun esame della effettiva convenienza dell'investimento finanziario in rapporto al rischio assunto, ciò che faceva legittimamente presumere che l'importo fatturato rappresentasse il compenso dell'ulteriore attività di coordinamento delle operazioni, contrattualmente prevista.

2. Il secondo mezzo deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell' art. 36 , comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992 e dell'art. 132, comma 2, n. 4, (cod. proc. civ.), in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. La mera affermazione del giudice di secondo grado secondo cui le circostanze non erano provate non soddisfaceva il requisito motivazionale, con conseguente nullità della sentenza. Infatti, a fronte delle argomentazioni esposte dall'Ufficio nell'atto impositivo ed in giudizio, la Commissione tributaria regionale avrebbe avuto l'onere di chiarire per quali ragioni non aveva ritenuto le circostanze provate, avuto riguardo anche ad alcune circostanze che, in realtà, erano pacificamente emergenti dagli atti di causa, come quella concernente l'incarico di coordinamento di tutte le operazioni relative alla sottoscrizione/acquisizione dello strumento finanziario e dei rapporti con il gruppo bancario, che emergeva dalla lettera di incarico della società Inver Spa del 5 giugno 2007 allegata al ricorso introduttivo del giudizio di primo grado. Inoltre, l'Ufficio aveva rilevato che le prove del predetto "coordinamento" erano rappresentate sia dal fatto che tutte le movimentazioni relative all'operazione fraudolenta erano transitate su un conto corrente di una banca lussemburghese i cui estremi erano stati comunicati dalla predetta banca proprio al rappresentante legale della Ifid Consulting Srl, sia dal fatto che lo stesso pagamento della "consulenza" fosse confluito sullo stesso conto, oltre che dalle dichiarazioni rese dal rappresentante legale della Inver Spa. In ultimo, gli stessi giudici di secondo grado avevano ritenuto la consulenza generica.

3. Deve premettersi che "In virtù del principio iura novit curia di cui all' art. 113 , comma 1, cod. proc. civ., il giudice ha il potere-dovere di assegnare una diversa qualificazione giuridica ai fatti e ai rapporti dedotti in giudizio, nonché all'azione esercitata in causa, potendo porre a fondamento della sua decisione disposizioni e principi di diritto diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti, purché i fatti necessari al perfezionamento della fattispecie ritenuta applicabile coincidano con quelli della fattispecie concreta sottoposta al suo esame, essendo allo stesso vietato, in forza del principio di cui all' art. 112 cod. proc. civ., porre a base della decisione fatti che, ancorché rinvenibili all'esito di una ricerca condotta sui documenti prodotti, non siano stati oggetto di puntuale allegazione o contestazione negli scritti difensivi delle parti" (Cass., 27 novembre 2018, n. 30607 ; Cass., 10 giugno 2020, n. 11103 ; Cass., 25 ottobre 2022 n. 31561) e che "In tema di ricorso per cassazione, in base al principio "iura novit curia" la Corte può individuare d'ufficio i profili di diritto rilevanti per decidere le questioni sottoposte con i motivi di impugnazione, purché la decisione impugnata non sia coperta sul punto da giudicato interno" (Cass., 18 febbraio 2021, n. 4272).

3.1 Ciò premesso, la questione giuridica che rileva nella vicenda in esame attiene alla configurabilità del concorso di persone di cui all' art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 , quando la condotta viene contestata ad una persona giuridica, quale è la società Ifid Consulting Srl

3.2 Per comprendere appieno l'esigenza di un inquadramento sistemico dell'istituto giuridico del concorso di persone e coerente con le disposizioni generali dettate dal legislatore in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, è doveroso partire dal dato normativo contenuto nell' art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 , rubricato "Concorso di persone" che dispone che: "Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso".

3.3 La norma richiamata disciplina l'istituto del concorso di persone⁰ nelle violazioni tributarie, che, nel quadro del sistema sanzionatorio introdotto dalla riforma del 1997, non sono più riferibili al contribuente in quanto tale (soggetto passivo dell'obbligazione tributaria), bensì alla persona fisica che abbia materialmente commesso la violazione, in virtù del c.d. principio di personalizzazione della sanzione, con il conseguente corollario che il comportamento illecito è anche ascrivibile al soggetto che, con la propria condotta, materiale o morale, abbia contribuito alla realizzazione della violazione della norma tributaria. Ciò diversamente dalla normativa precedente, dettata dalla legge n. 4 del 1929 , recante "Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie", che prevedeva la differente regola della responsabilità solidale per il pagamento dell'unica sanzione irrogabile, disciplina questa ritenuta dai più contrastante con la finalità di prevenzione tipica delle sanzioni tributarie, contraddistinte, concordemente con la dottrina, da un carattere specificamente afflittivo e riconducibili nella categoria dell'illecito tributario di natura punitiva.

3.4 Più specificamente e come affermato da autorevole dottrina, l'istituto del concorso di persone, che è stato introdotto nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario in attuazione dei principi fissati dalla legge delega n. 662 del 1996 , ha recepito, in materia tributaria, il principio penalistico della riferibilità della sanzione alla persona fisica e, di conseguenza, la responsabilità di tutti coloro che concorrono nella realizzazione della violazione tributaria (nella stessa direzione anche l' art. 5 della legge n. 689 del 1981). Pertanto, riprendendo il contenuto dell' art. 110 cod. pen., il legislatore ha espressamente introdotto, in materia di violazioni tributarie, la disciplina del concorso di persone, prevedendo che "quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta", individuandone gli elementi costitutivi, sulla base di quanto affermato nella dottrina penalistica, nella pluralità di agenti, nella realizzazione dell'elemento oggettivo dell'illecito da parte di almeno uno degli agenti, nel contributo causale del singolo concorrente alla realizzazione del fatto illecito e, in ultimo, nella volontà effettiva di cooperare alla commissione dell'illecito.

3.5 Anche questa Corte ha espressamente affermato che "In materia di sanzioni amministrative tributarie vige il principio della responsabilità personale dell'autore della violazione stabilito dall' art. 2 , comma 2, del D.Lgs. n.472 del 1997 , secondo cui "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione"" (Cass., 13 novembre 2020, n. 25757) e che "Nel quadro del sistema sanzionatorio introdotto in materia tributaria dalla riforma del 1997, l'illecito non è più riferibile al contribuente in quanto tale (soggetto passivo dell'obbligazione tributaria), bensì alla persona fisica che abbia materialmente commesso la violazione, in virtù del cd. principio di

personalizzazione della sanzione, derivandone che il medesimo comportamento illecito sia anche ascrivibile al soggetto che, con il proprio contributo (materiale, ma anche solo morale), abbia contribuito alla realizzazione dello stesso (art. 9 D.Lgs. 472/1997)" (Cass., 5 agosto 2016, n. 16429).

3.6 Inoltre, è stato precisato che pure nel campo dell'illecito amministrativo è configurabile un apporto esterno alla consumazione di esso, a condizione che ciò avvenga attraverso azioni od omissioni che, pur senza integrare la condotta tipica dell'illecito, ne rendano, però, possibile o ne agevolino la consumazione (Cass., 4 agosto 2006, n. 17681 ; Cass., 22 settembre 2006, n. 20696 ; Cass., 20 maggio 2011, n. 11160) e che la condotta omissiva può assumere rilevanza quale elemento concorrente nell'illecito altrui nel caso in cui si configuri una violazione di uno specifico obbligo di garanzia (Cass., 27 dicembre 2011, n. 28929 , pure richiamata dalla difesa erariale).

3.7 Il legislatore tributario, dunque, con l' art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (che ricalca la lettera dell' art. 110 cod. pen., oltre che dell' art. 5 della legge n. 689 del 1981), ha espressamente introdotto una norma specifica per la sanzionabilità del contributo del concorrente. L' art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 rende, in particolare, applicabile la sanzione a tutti coloro che offrono un contributo materiale e psicologico alla realizzazione dell'illecito tributario, ivi compresi i soggetti che apportano un contributo comunque agevolatore (quindi un contributo atipico non conforme alla fattispecie punitiva) rispetto alla realizzazione collettiva dell'illecito tributario. Le conseguenze, in tema di applicazione delle sanzioni sono evidenti, in quanto ciascun concorrente nella realizzazione della violazione soggiace alla sanzione per questa disposta, fatta salva la diversa ipotesi (pure normata all' art. 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997 , che riprende il principio stabilito dall' art. 6 della legge n. 689 del 1981) di responsabilità solidale, nel qual caso viene irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso. Il legislatore, infatti, ha voluto distinguere la figura del concorrente nell'illecito da quella del responsabile solidale. Si tratta di un soggetto (il responsabile solidale) che pur non essendo in alcun modo autore della condotta illecita, è chiamato a rispondere dell'adempimento dell'obbligazione sanzionatoria secondo lo schema civilistico della solidarietà passiva di cui agli artt. 1292 e ss. cod. civ., verosimilmente per rafforzare la posizione dell'Amministrazione finanziaria creditrice perché, all'evidenza, il vincolo solidale rende la realizzazione del diritto di credito più sicura, in quanto ciascun debitore è tenuto per l'intero e il creditore può esigere l'intera prestazione da un solo debitore solidale e può scegliere il coobbligato (soggetto diverso dall'autore materiale della violazione e che può essere anche un ente collettivo, oltre che una persona fisica) cui chiedere l'intero adempimento. Le situazioni sono profondamente diverse: nell'ipotesi di concorso nell'illecito tributario ciascun concorrente soggiace ad una sanzione, nell'ipotesi di responsabilità solidale la medesima sanzione è inflitta una volta una sola volta, con la conseguenza che, secondo la disciplina del concorso, il pagamento da parte di uno non estingue l'obbligazione degli altri, mentre nel diverso caso di responsabilità solidale l'adempimento di uno ha efficacia liberatoria nei confronti di tutti gli altri.

3.8 Delineata, dunque, la differenza tra la figura del concorrente nella violazione della norma tributaria e quella del coobbligato in solido, va, altresì, precisato che, nel sistema definito dal decreto legislativo n. 472 del 1997 , è sempre la persona fisica che può essere soggetto attivo e

autore materiale dell'illecito tributario e che sono qualificati come illeciti anche quei comportamenti che non integrano appieno la condotta tipica prevista dalla norma sanzionatoria, pur traducendosi in un contributo causale alla loro realizzazione. Sovviene, al riguardo, in un doveroso inquadramento sistemico dell'istituto del concorso di persone, l' art. 2 , comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997 , che stabilisce il principio della "personalità della sanzione" prevedendo che la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione; l' art. 4 del decreto legislativo n. 472 del 1997 dettato in tema di imputabilità ("Non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere"), l'art. 5 in tema di colpevolezza che dispone che "Delle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa", nonché l'art. 8 che prevede il principio della intrasmissibilità della sanzione agli eredi, quale corollario del carattere personale della responsabilità. Si tratta di un coacervo di norme che riconduce la responsabilità del concorrente nell'illecito tributario (parimenti nell'illecito amministrativo di cui alla legge n. 689 del 1981) ai principi di personalità e causalità psichica dell'evento. Dunque, il concorrente nella realizzazione della violazione amministrativa è solo la persona fisica a cui è riferibile il "contributo causale" che integra la violazione. Ne consegue che non è configurabile il concorso di persone in capo ad una società di capitali (come nella vicenda in esame), essendo necessario, in questo caso, individuare il soggetto che abbia in concreto tenuto la condotta positiva o omissiva che abbia concorso, sia pure soltanto sotto il profilo del concorso morale, a realizzare l'infrazione; è utile precisare, al riguardo, che il "contributo causale" posto in essere dal concorrente ha una sua autonomia sia rispetto alla condotta posta in essere dall'autore della violazione (ossia la persona fisica a cui è riferibile l'azione materiale o l'omissione che integra la violazione), sia rispetto all'obbligazione del corresponsabile solidale. In conclusione, il soggetto attivo dell'illecito tributario, cui è riferibile l'azione o l'omissione che ha determinato la violazione, deve essere identificato in chi materialmente ha posto in essere la violazione tributaria a mezzo di una condotta commissiva od omissiva, ma ciò non esclude l'eventuale concorso morale o materiale di altre persone fisiche, che sono soggetti autonomamente sanzionabili a titolo di concorso di persone ex art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 , nel qual caso ciascuna di esse dovrà soggiacere alla sanzione, salvo che sia diversamente stabilito dalla legge (così nella seconda parte dell'art. 9 citato, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti). L' art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 , contemplando il concorso di persone, recepisce, per quanto già rilevato, i principi fissati in materia dal codice penale, rendendo così applicabile la sanzione non soltanto all'autore, o ai coautori, della violazione tributaria, ma anche a coloro che abbiano comunque dato un contributo causale, anche se esclusivamente sul piano psichico. Di conseguenza la sanzione è applicabile a tutti coloro che abbiano offerto un contributo alla realizzazione dell'illecito tributario, concepito come una struttura unitaria, nella quale confluiscono tutti gli atti dei quali l'evento punito costituisce il risultato e sempre che sussista nei singoli partecipi la consapevolezza del collegamento finalistico dei vari atti, cioè la coscienza e volontà di portare un contributo materiale e psicologico alla realizzazione dell'illecito tributario.

3.9 Ciò premesso, la Commissione tributaria regionale non ha fatto buon governo dei principi esposti in tema di concorso di persone, in quanto, pur essendo stato il provvedimento di irrogazione delle sanzioni emesso dall'Ufficio, ai sensi dell' art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 , nei confronti della società Ifid Consulting Srl, non si è posta la questione della configurabilità del concorso di persone di cui all'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1992 nella vicenda in esame che vede interessata una persona giuridica ed ha applicato alla società Ifid Consulting Srl le regole giuridiche sulla natura del contributo causale posto in essere dal concorrente, persona fisica, nell'illecito tributario.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato in applicazione del seguente principio di diritto: "Il concorso di persone di cui all' art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 si configura quando la condotta, materiale o morale, realizzata attraverso azioni od omissioni, che pur senza integrare la condotta tipica della violazione tributaria ne rendono possibile o ne agevolino la consumazione, è contestata ad una persona fisica".

4.1 Le spese del giudizio di legittimità, tenuto conto delle ragioni poste a fondamento della decisione, vanno interamente compensate tra le parti.

4.2 Non vi è luogo a pronuncia sul raddoppio del contributo unificato, perché il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa (ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile), disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare, ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1 bis del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., Sez. U., 25 novembre 2013, n. 26280 ; Cass., 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Compensa interamente fra le parti le spese del giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza