

Sentenza del 25/07/2024 n. 20825 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. ha impugnato gli atti di irrogazione di sanzioni ai fini delle imposte dirette ed IVA derivanti dai definitivi avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2011 e 2012 emessi nei confronti della Interpneus Srl a seguito di PVC datato 30.9.2014 dell'Ufficio delle Dogane di Treviso, con il quale si era accertato il compimento di operazioni soggettivamente inesistenti in ambito nazionale e intracomunitario da parte della società e il ruolo attivo del A.A.

2. Con sentenza n. 300/2018 la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Treviso, pur riconoscendo in capo al A.A. la qualità di amministratore di fatto della società, come da sue dichiarazioni rese in sede penale, ha accolto le domande del ricorrente perché, ai sensi dell' art. 7 comma 1 D.L. n. 269/2003 , delle sanzioni amministrative tributarie risponde esclusivamente la persona giuridica.

3. L'Agenzia ha proposto appello, rilevando che l'amministratore di fatto che ha partecipato alla frode risponde delle sanzioni se la società è stata creata nell'esclusivo interesse della persona fisica, come riscontrabile in questo caso in cui era stata accertata la natura di "cartiera" dell'ente; il A.A. ha eccepito l'inammissibilità dell'appello per mutamento della causa petendi e ha proposto, a sua volta, appello incidentale, insistendo sulla carenza di motivazione degli atti impugnati.

4. La Commissione Tributaria Regionale (CTR), con la sentenza in epigrafe, ha rigettato l'appello erariale. Ha osservato che l'Agenzia aveva dapprima affermato il "concorso" del A.A. quale amministratore di fatto della Interpneus Srl, successivamente aveva definito il ruolo del A.A. quale "amministratore occulto", infine in appello aveva sostenuto che il A.A. aveva creato la società ad hoc, identificando gli interessi della società con quelli personali. Ha poi aggiunto che, anche superati i profili di inammissibilità dell'appello per mutamento di causa petendi sollevati dall'appellato, quell'ultima "diversa fattispecie" avrebbe dovuto comportare l'accertamento dei maggiori redditi derivanti dall'attività fraudolenta in capo al A.A.; restava, inoltre, non assolto l'onere di allegazione della documentazione relativa al procedimento penale promosso nei suoi confronti e comprovante i fatti costitutivi della pretesa erariale;

e, infine, considerate le "incertezze sulla natura delle violazioni", in mancanza di quella documentazione si doveva "valutare la carenza di motivazione dell'atto impugnato".

5. Avverso questa sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, che si è affidata a quattro motivi.

6. Ha resistito con controricorso A.A. che ha proposto ricorso incidentale condizionato fondato su due motivi.

Motivi della decisione 1. È bene premettere che, in deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione tributaria stabilito dall' art. 2 , comma 2, D.Lgs. n. 472/1997 , l' art. 7 , D.L. n. 269/2003 , convertito con L. n. 326/2003 , ha disposto che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica", limitando a quest'ultima, anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, le sanzioni amministrative tributarie per le violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del decreto legge; questa Corte, facendo leva proprio sull'avverbio "esclusivamente", ha pure escluso la responsabilità a titolo di concorso delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, ritenendo sanzionabili, ex art. 9 D.Lgs. n. 472 del 1997 , soltanto i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica (Cass. nn. 9448/9449/9450/9451 del 2020; Cass. n. 14364 del 2022 ; Cass. n.26057 del 2023).

1.1. Peraltro, secondo questa stessa Corte, l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7, cit. presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore;

viceversa, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell'art. 7, cit. e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (Cass. n. 12334 del 2019 ; v. anche Cass. n. 1233 del 2019 ; Cass. n. 29038 del 2021 ; Cass. n. 10651 del 2022 ; Cass. n. 1946 del 2023).

1.2. In questa prospettiva si è pure affermato che il principio ex art. 7, cit. non opera nell'ipotesi di società "cartiera", atteso che, in tal caso, la società costituisce mera fictio ovvero è utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore, anche di fatto, e non vi è alcuna differenza tra trasgressore e contribuente (Cass. n. 29038 del 2021 ; Cass. n. n. 36003 del 2021; Cass. n. 23231 del 2022 ; Cass. n. 14364 del 2022 ; Cass. n. 26057 del 2023 ; Cass. n. 1946 del 2023 ; Cass., 29038 del 2021 ; Cass. n. 12334 del 2019 ; Cass., n. 19716 del 2013 ; Cass. n. 5924 del 2017 ; Cass. n. 10975 del 2019 ; v., però, Cass. n. 23231 del 2022 che critica la prefigurazione della società come mera fictio - "al di là del proposito dei soci e ideatori di realizzare con essa un mero schermo rispetto ad eventuali attività illecite" - attesa la natura del contratto sociale che non consente di configurare una simulazione assoluta dell'atto costitutivo della società).

2. Passando agli specifici motivi, con il primo motivo del ricorso principale si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 36 D.Lgs. n. 546/1992 e 112 e 132 comma 2 n. 4 c.p.c. e dell' art. 111 comma 7 cost. per nullità della sentenza viziata da motivazione apparente.

2.1. Secondo l'Agenzia, essendosi formato il giudicato interno sulla qualità di amministratore di fatto della Interpneus Srl, come accertato dalla CTP, di fronte al gravame con cui si era contestata la successiva affermazione dei primi giudici, secondo cui ai sensi dell' art. 7 D.L. n. 269/2003 delle sanzioni risponde soltanto la persona giuridica, la CTR aveva adottato una motivazione meramente apparente e sostanzialmente inesistente: aveva omesso di esaminare i molteplici elementi probatori forniti, che dimostravano il ruolo attivo del A.A. e la sua responsabilità personale per quelle violazioni, limitandosi ad affermazioni apodittiche, prive di concatenazione logica e inidonee ad esprimere una concreta ratio decidendi.

3. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 5 , 9 e 11 D.Lgs. n. 472/1997 e dell' art. 7 D.L. n. 269/2003 conv. con L. n. 326/2003 , avendo la CTR errato nel ritenere che l' art. 7 D.L. n. 269/2003 preclude l'applicazione dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997 .

4. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 37 D.P.R. n. 600/1973 , 2639 c.c., 36 D.P.R. n. 602/1973 , 2495 c.c., 7 D.L. n. 269/2003 , 1 D.Lgs. n. 472/1997 , nonché omesso esame di un fatto decisivo del giudizio, dato dalla natura fittizia della Interpneus Srl.

5. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per error in procedendo e per violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c. e 2 D.Lgs. n. 546/1992 nonché degli artt. 2909 e 2697 c.c., per aver la CTR omesso di pronunciarsi sul merito della pretesa impositiva.

6. Passando al ricorso incidentale condizionato proposto dal A.A., con il primo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., omessa pronuncia, con violazione dell' art. 112 c.p.c., sull'eccezione inammissibilità dell'appello agenziale per mutamento della causa petendi ovvero, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione dell' art. 57 D.Lgs. n. 546/1992 per la medesima ragione. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., omessa pronuncia sulla dedotta carenza di motivazione degli atti sanzionatori e violazione dell' art. 112 c.p.c. ovvero, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione degli artt. 16 D.Lgs. n. 472/1997 e 7 L. 212/2000 in quanto gli atti di irrogazione erano motivati soltanto con l'indicazione del A.A. quale "compartecipe" della frode senza ulteriori indicazioni.

7. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di interesse sollevata dal A.A., secondo cui la ricorrente non aveva aggredito tutte le rationes decidendi che sorreggono la sentenza (inammissibilità della sentenza per mutamento della causa petendi, mancanza di prova dei presupposti della pretesa impositiva, carenza di motivazione degli atti sanzionatori). L'eccezione proposta è superata dal fatto che con il primo motivo la ricorrente ha aggredito la sentenza nella sua interezza, denunciando un vizio assoluto di motivazione.

8. Questo primo motivo è fondato, proprio perché, da un lato, resta incerta l'effettiva ratio decidendi e, dall'altro, le ragioni esposte appaiono incongrue e illogiche. Va osservato che la pronuncia di inammissibilità dell'appello è incompatibile con la pluralità di rationes decidendi, perché con essa il giudice si priva della potestas iudicandi in relazione alle questioni di merito, sicché, ove si pronunci anche su di esse, le relative decisioni configurano obiter dicta (Cass. n. Cass. n. 29529 del 2022 ; Cass. sez. un. n. 3840 del 2007 ; Cas. Sez. un. n. 24469 del 2013); d'altra parte, laddove manchi una vera e propria affermazione di inammissibilità dell'impugnazione le osservazioni sul punto sarebbero effettuate ad abundantiam e alla stregua di un mero obiter dictum (Cass. n. 7995 del 2022). In questo caso la CTR pare propendere per il mutamento di causa petendi ma non statuisce l'inammissibilità del gravame ed entra nel merito. La decisione sull'appello, con cui si chiedeva di accertare se, sulla base degli elementi versati in causa, vi fosse stato l'utilizzo strumentale della società per fini estranei agli scopi sociali da parte del A.A., quale amministratore di fatto, però è motivata in maniera assai inadeguata: così, è inconsistente sul piano giuridico il rilievo della mancata attribuzione al A.A. dei maggiori redditi derivanti dall'attività fraudolenta, ciò che può costituire eventualmente un'omissione dell'Ufficio ma non comporta l'infondatezza della pretesa sanzionatola; né questa può ritenersi non provata solo perché mancavano i documenti relativi all'inchiesta penale che, stante il principio del c.d. "doppio binario", non costituiscono elementi indefettibili del giudizio tributario, dovendo il giudice dare risposta sulla base degli elementi offerti, compendiatamente in questo caso nel PVC 30.9.2014, notificato anche alla parte, il quale oltretutto conteneva anche le risultanze delle indagini penali. Infine, non è evidente l'accoglimento dell'appello incidentale del contribuente sulla carenza di motivazione degli atti sanzionatori, la cui motivazione sarebbe comunque viziata da illogicità, perché con il riferimento alla mancanza dei documenti del procedimento penale e al mutamento di prospettazione giuridica da parte dell'Agenzia si confonde il piano dell'atto e della sua motivazione con quello del processo e dell'accertamento della pretesa tributaria.

8.1. Non essendo più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell' art. 132 , comma 2, n. 4, c.p.c. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata (Cass. n. 23940 del 2018 ; Cass. sez. un. 8053 del 2014), a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (v., ultimamente, anche Cass. n. 7090 del 2022). Questa Corte ha, altresì, precisato che "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., sez. un., n. 22232 del 2016). In questo caso la motivazione presenta profili di irriducibile contraddittorietà e di illogicità che impediscono di individuare una coerente ratio decidendi.

9. Vanno invece dichiarati inammissibili i motivi di ricorso incidentale condizionato proposti dal A.A., rimasto totalmente vittorioso in appello. L'impugnazione su specifiche questioni non decise in senso sfavorevole è priva di interesse (Cass. sez. un. n. 14382 del 2002): infatti, in caso di rigetto del ricorso principale, quei motivi restano assorbiti (Cass. n. 3223 del 2017), in caso di accoglimento, essi possono essere riproposti nel giudizio di rinvio (Cass. n. 3796 del 2008).

10. In conclusione, accolto il primo motivo del ricorso principale, assorbiti gli altri e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale, la sentenza impugnata va cassata di conseguenza e la causa deve essere rimessa al giudice del merito.

P.Q.M. accoglie il primo motivo di ricorso principale, assorbiti gli altri, e dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa di conseguenza la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità; Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza