

Sentenza del 26/07/2024 n. 20960 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Varese accoglieva, previa riunione, i ricorsi proposti da: da A.A. avverso l'avviso di accertamento, in relazione all'anno 2011, e il relativo atto di contestazione di sanzioni, B.B. avverso due avvisi di accertamento, in relazione agli anni 2011 e 2012, e il relativo atto di contestazione di sanzioni, e da C.C. avverso l'atto di contestazione di sanzioni.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR della Lombardia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate per quanto riguarda le posizioni di B.B. e A.A., mentre confermava la sentenza di primo grado in ordine all'annullamento dell'atto di contestazione emesso nei confronti di C.C., osservando, per quanto ancora qui rileva, che:

- Gli atti impositivi e sanzionatori impugnati erano stati emessi nei confronti del B.B. e del A.A., in quanto ritenuti soci, amministratori di fatto e autori delle violazioni, unitamente ad altri soggetti (D.D. + Altri Omessi), della società di fatto Fly Job, che si celava, mediante interposizione soggettiva, dietro la cooperativa Fly Job, mentre nei confronti di C.C., consulente contabile e fiscale della predetta cooperativa, in quanto concorrente nelle violazioni finanziarie ai sensi dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 ;
- I contribuenti non avevano contestato il carattere fittizio del consorzio Expo Job Spa e dell'affiliata cooperativa Fly Job, priva di scopo mutualistico e costituita per finalità di evasione, ma si erano limitati ad escludere la propria dolosa partecipazione nella stessa, quali soci occulti della società di fatto ovvero quali autori delle violazioni finanziarie, ai sensi dell' art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 ;
- Sulla base della documentazione extracontabile estratta dal personal computer utilizzato da una dipendente della cooperativa, E.E., delle mail scambiate tra i soggetti che gestivano la Fly Job e delle dichiarazioni testimoniali prodotte dalla difesa di B.B. nel collegato processo penale, era stata ricostruita l'attività illecita del gruppo, il cui scopo era quello di aggirare la normativa fiscale e di somministrazione di lavoro attraverso interposizioni fittizie, con conseguente distribuzione occulta dei proventi ai reali beneficiari;
- Dai numerosi scambi epistolari rinvenuti nel personal computer in uso a F.F., sorella di A.A., era stato possibile dimostrare il coinvolgimento di quest'ultimo;
- Dal quadro probatorio acquisito (interrogatorio del B.B. innanzi al GIP, intercettazioni telefoniche, mail, documenti extracontabili rinvenuti in diversi personal computer) si evinceva il

coinvolgimento sia del B.B. che del A.A. nella compagine effettiva che gestiva il gruppo di cooperative, al quale era affiliata la Fly Job;

- I rilievi riguardanti le riprese a tassazione relative alla società di fatto andavano confermati, per il principio della trasparenza ai sensi dell' art. 5 TUIR , nei confronti dei soci effettivi, A.A. e B.B.;

- andavano confermati anche i provvedimenti relativi alle sanzioni, irrogate al A.A. e al B.B. ai sensi dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , in quanto la società rappresentava solo lo schermo attraverso il quale i predetti soggetti agivano;

- Andava parimenti confermato l'annullamento del provvedimento sanzionatorio emesso nei confronti di C.C., in quanto dagli elementi forniti dall'Ufficio si evinceva che il predetto aveva svolto solo il ruolo di consulente fiscale per la Fly Job e di professionista incaricato di valutare la fattibilità del trasferimento di quote della Expo Job da Airservice alle cooperative Fashionwork e Fly Job, senza travalicare il proprio ruolo e divenire compartecipe delle violazioni finanziarie perpetrate dai partecipanti al gruppo societario fittizio.

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione A.A. deducendo due motivi, illustrati con memoria, con la quale chiedeva anche la sospensione del giudizio ex art. 295 cod. proc. civ.;

L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Successivamente anche B.B. proponeva autonomo ricorso per cassazione contro la medesima sentenza, affidato ad un unico motivo, illustrato con memoria.

L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Infine, anche l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione avverso la medesima sentenza, affidato a due motivi, al quale resisteva con controricorso C.C.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente va osservato che il ricorso notificato per primo è quello proposto da A.A., sicché detto ricorso assume carattere ed effetti d'impugnazione principale, in quanto esso ha determinato la costituzione del procedimento, nel quale debbono confluire, con natura ed effetti di impugnazioni incidentali, le successive impugnazioni proposte contro la medesima sentenza dalle altre parti soccombenti (Cass. n. 27680 del 2021 ; Cass. n. 11602 del 2002).

2. Sempre in via preliminare, va disattesa l'istanza di sospensione del procedimento, presentata nell'interesse di A.A. ai sensi dell' art. 295 cod. proc. civ., il quale ha evidenziato che è imminente la discussione sul ricorso per cassazione, proposto dal Procuratore Generale avverso la sentenza di assoluzione, emessa nei confronti del A.A. dalla Corte di Appello di Milano nel procedimento penale nel quale il medesimo era stato assolto da tutti i reati contestati con riferimento ai medesimi fatti posti a fondamento degli atti oggetto del presente giudizio.

Il giudizio di cassazione, invero, è dominato dall'impulso di ufficio, con la conseguenza che, una volta instauratosi, con la notifica ed il deposito del ricorso, il procedimento di legittimità non

ammette, per la sua particolare struttura e disciplina, alcuna interruzione (Cass. 3 dicembre 2015, n. 24635 ; Cass. 13 febbraio 2014, n. 3323).

3. Va rilevata, inoltre, la tardività della memoria depositata in via telematica nell'interesse di A.A. in data 28.05.2024 e, quindi, dopo la celebrazione dell'udienza di discussione, con la conseguente inammissibilità della documentazione prodotta in allegato alla stessa memoria difensiva, anche perché nel giudizio di legittimità, secondo quanto disposto dall' art. 372 cod. proc. civ., non è ammesso il deposito di atti e documenti che non siano stati prodotti nei precedenti gradi del processo, salvo che non riguardino l'ammissibilità del ricorso e del controricorso, ovvero concernano nullità inficianti direttamente la decisione impugnata, nel qual caso essi vanno prodotti entro il termine stabilito dall' art. 369 cod. proc. civ. (Cass. 12 novembre 2018, n. 28999).

4. Ciò premesso, con il primo motivo del ricorso principale, il ricorrente A.A. deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 7 , comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 - divieto di prova testimoniale, per avere la CTR utilizzato, come prova documentale dell'esistenza del rapporto di socio / amministratore di fatto, le dichiarazioni rese da B.B. nell'interrogatorio reso davanti al GIP nel procedimento penale.

5. Con il secondo motivo, il ricorrente principale deduce la violazione dell' art. 2639 cod. civ. - falsa applicazione della norma relativa all'amministratore di fatto, per avere la CTR qualificato erroneamente il A.A. quale amministratore di fatto, senza indicare "quei caratteri fondamentali di significatività e di continuità richiesti dall'ordinamento" a tale scopo, avendo, da un lato, fondato la propria decisione su elementi (quali le intercettazioni, l'interrogatorio di garanzia reso dal B.B. innanzi al GIP, alcune mail) irrilevanti o non utilizzabili e non avendo, dall'altro lato, considerato che l'esimente di cui all' art. 7 , comma 1, del D.L. n. 269 del 2003 si applica anche all'amministratore di fatto.

6. Passando al ricorso incidentale proposto da B.B., quest'ultimo deduce, con l'unico motivo, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione di norme di diritto relative alla figura dell'amministratore di fatto, i cui criteri di riferimento costitutivi sono individuati nell' art. 2639 cod. civ., per avere la CTR errato nel qualificare il B.B. come socio effettivo e/o occulto e/o amministratore di fatti delle società del gruppo, non avendo egli mai svolto tali attività e non avendo mai tratto alcun vantaggio economico, a differenza degli altri soggetti coinvolti (A.A., + Altri Omessi), essendosi limitato a svolgere l'attività di procacciatore d'affari a contratto.

7. Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

7.1 Come ha precisato ripetutamente questa Corte, nel processo tributario, il limite il disposto di cui all' art. 7 , comma 4, D.Lgs. n. 546 del 1992 , sul giuramento e la prova testimoniale, vale per la sola diretta assunzione della narrazione dei fatti della controversia da parte del giudice tributario, ma non anche da parte degli organi amministrativi di verifica, sicché le dichiarazioni di terzi da questi raccolte, ancorché in un procedimento penale, e inserite nel processo verbale di constatazione, sono pienamente utilizzabili dal giudice tributario, unitamente ad altri elementi

di prova, in quanto aventi valore indiziario di mere informazioni (ex multis, Cass. n. 21812 del 5/12/2012 ; n. 4982 del 25/02/2020).

7.2 Va ricordato, inoltre, che il materiale probatorio acquisito nel procedimento penale, con gli strumenti tipici di quel procedimento, può essere utilizzato ai fini della prova della maggiore pretesa tributaria, entrando a fare parte, a pieno titolo, del materiale probatorio che il giudice tributario di merito deve valutare, come previsto, peraltro, dall' art. 63 del D.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. n. 9563 del 5/04/2019).

7.3 La decisione impugnata non si è comunque fondata solo sulle dichiarazioni rese dal B.B., ma anche su molteplici altri elementi probatori, dettagliatamente illustrati dal giudice tributario di appello.

8. Il secondo motivo del ricorso principale e l'unico motivo del ricorso incidentale di B.B., che vanno esaminati unitariamente, in quanto connessi, sono inammissibili.

8.1 Entrambi i ricorrenti, infatti, deducono solo apparentemente una violazione di norme di legge, ma in realtà mirano alla rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 8758 del 4/07/2017), prospettando nel ricorso non l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla esclusiva valutazione del giudice di merito (ex multis, Cass. n. 3340 del 5/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017).

8.2 Per quanto riguarda il A.A., la CTR ha ritenuto sussistente la qualifica di socio e amministratore di fatto del medesimo, in concorso con altri soggetti partecipanti al sodalizio, sulla base di una pluralità di elementi, tutti puntualmente indicati nella motivazione della sentenza impugnata (dichiarazioni del B.B. sul ruolo del A.A. nel dare indicazioni su come eludere i controlli, diverse mail dalle quali si evincono la cointeressenza del A.A. nella quotidiana gestione operativa delle cooperative del gruppo, la corresponsione di somme da parte del consorzio per una indeterminata attività di consulenza e il suo ruolo di referente per la gestione dei rapporti sindacali all'interno del gruppo), precisando che il nome del A.A. "è stato speso per l'attività esterna della società di Fly Job quale soggetto di riferimento", a prescindere dall'assenza di cariche sociali all'intero del gruppo.

8.3 Anche nei confronti del B.B., la CTR ha valorizzato alcune mail, con le quali tale G.G. chiedeva un diretto coinvolgimento del medesimo per recuperare i crediti da un cliente, e ha ritenuto che il B.B. avesse debordato dal suo ruolo di semplice procacciatore di clienti "per assurgere a quello di compartecipe della compagine effettiva che gestisce il gruppo di cooperative cui è affiliata la Fly Job", mettendo a disposizione del sodalizio la propria persona "nella proiezione esterna del gruppo, curando il recupero di fatture insolute".

8.4 Ora, come ha rilevato questa Corte, "in tema di società, la persona che, benché priva della corrispondente investitura formale, si accerti essersi inserita nella gestione della società stessa, impartendo direttive e condizionandone le scelte operative, va considerata amministratore di

fatto ove tale ingerenza, lungi dall'esaurirsi nel compimento di atti eterogenei ed occasionali, riveli avere caratteri di sistematicità e completezza" (Cass. 19.1.2022, n. 1546).

8.5 Il giudice di appello ha ritenuto, sulla base del quadro probatorio prima indicato, che l'attività svolta dal A.A. e dal B.B. fosse equiparabile ad una vera e propria ingerenza nella gestione della società e che tale partecipazione fosse stata continuativa e sistematica, non potendosi in questa sede censurare la selezione e la valutazione degli elementi probatori raccolti nel giudizio, che compete al giudice del merito.

8.6 Né risulta applicabile, con riferimento alle sanzioni, la particolare disposizione introdotta dall' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 .

8.7 Come ha già affermato, anche recentemente, questa Corte, l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall' art. 7 D.L. n. 269 del 2003 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 con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio", verrebbe meno la ratio giustificatrice dell'applicazione dell' art. 7 D.L. n. 269 del 2003 , 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 (Cass. n. 28332 del 7/11/2018 ; Cass. n. 10975 del 18/04/2019 ; Cass. n. 32594 del 12/12/2019 ; Cass. n. 25757 del 13/11/2020 ; Cass. n. 29038 del 20/10/2021 ; Cass. n. 23231 del 25/07/2022).

8.8 In altri termini, qualora la violazione ascrivibile alla società con personalità giuridica sia stata commessa ad esclusivo vantaggio del soggetto che ne rivesta la rappresentanza, anche se sia un amministratore di fatto, e l'ente sia stato artificiosamente costituito, al solo scopo di servire gli interessi della persona fisica, non vi è più alcuna distinzione tra il trasgressore e il contribuente, per cui in tale ipotesi torna a trovare applicazione il principio della personalità.

8.9 Il carattere fittizio dell'ente deve essere dimostrato, anche in via presuntiva, dall'Amministrazione finanziaria e deve essere oggetto di accertamento da parte del giudice tributario di merito.

8.10 Nel caso in esame è stato, appunto, accertato che la società cooperativa era solo uno schermo utilizzato dai soci e amministratori di fatto per conseguire, attraverso la violazione di norme tributarie, illeciti profitti, sicché gli stessi ne rispondono personalmente e in concorso fra loro, ai sensi dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 .

9. Per quanto riguarda il ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate, con riferimento al capo della sentenza riguardante la posizione di C.C., in relazione al quale l'Ufficio era risultato soccombente, con il primo motivo, si denuncia la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 111 Cost., 132 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ. e 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per motivazione apparente, non avendo la CTR chiarito sulla base di quali circostanze di fatto aveva ritenuto di escludere il C.C., in qualità di consulente fiscale, dal concorso nelle violazioni fiscali commesse dalla società cooperativa Fly Job e dagli altri trasgressori.

9.1 Il motivo è infondato.

9.2 E' stato più volte affermato 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 obbiettivamente 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. U. 3.11.2016, n. 22232).

9.3 La motivazione della sentenza impugnata, anche nella parte in cui riguarda la posizione di C.C., non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale, in quanto indica in modo conciso le ragioni per le quali ha ritenuto il predetto professionista estraneo al concorso nella violazione delle norme fiscali ("il medesimo ha svolto il ruolo di consulente fiscale per la Fly Job e di professionista incaricato di valutare la fattibilità del trasferimento di quote di Expo Job da Airservice alle cooperative Fashionwork e Flu Job, secondo l'invito rivoltagli dal G.G. (email del 31.05.2012), senza tuttavia travalicare il proprio ruolo e divenire compartecipe delle violazioni finanziarie perpetrate dal gruppo societario fittizio. Non risultano ulteriori elementi significativi a carico del medesimo"), dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto, per detta parte, il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

10. Con il secondo motivo, è stata dedotta la violazione e falsa applicazione degli artt. 5, 9 e 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997 e 7 del d.l. n. 269 del 2003, convertito nella L. n. 326 del 2003, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che la sussistenza dello schermo societario (la Fly Job) precludesse, ai sensi dell' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, l'operatività dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 e, quindi, la possibilità di configurare il concorso, nelle violazioni fiscali accertate, del professionista esterno alla compagine sociale, che aveva svolto attività di consulenza fiscale, dovendo rispondere degli illeciti in via esclusiva la società.

10.1 Il motivo è infondato.

10.2 La CTR non ha escluso la responsabilità del C.C. per avere ritenuto operante la disposizione prevista dall' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003.

10.3 Nell'attribuire la responsabilità per gli illeciti fiscali agli amministratori di fatto, infatti, i giudici di appello non hanno applicato la disposizione di cui di cui all' art. 7 del D.L. n. 269 del

2003 , perché hanno accertato la sussistenza di una società fittizia, utilizzata dai reali soci e amministratori di fatto quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio.

10.4 Il concorso del C.C. è stato escluso, in concreto, per mancanza di elementi significativi, atti a dimostrare un suo apporto causale nella perpetrazione degli illeciti, che andasse oltre la loro mera conoscenza.

11. In conclusione, tutti i ricorsi vanno rigettati.

11.1 Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta i ricorsi; condanna A.A. e B.B. al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio, che liquida in Euro 7.000,00 a carico del A.A. e in Euro 10.000,00 a carico del B.B., oltre alle spese prenotate a debito; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento, in favore di C.C., delle spese del giudizio, che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15%, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

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 dei ricorrenti A.A. e B.B., di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per i rispettivi ricorsi, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza