

Sentenza del 26/07/2024 n. 21023 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Milano accoglieva il ricorso proposto da A.A., in qualità di consulente fiscale, avverso l'atto di contestazione di sanzioni, relativo all'anno 2014, che richiamava ed era collegato ad un precedente avviso di accertamento, emesso nei confronti del Gruppo C.C. il Consorzio, per il recupero dell'IVA che sarebbe stata indebitamente detratta in relazione ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR della Lombardia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate osservando, per quanto qui rileva, che:

- il primo giudice aveva ritenuto di escludere la responsabilità del A.A. ai sensi dell' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 , che pone le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale esclusivamente a carico della società con personalità giuridica;
- l'atto di contestazione di sanzioni era stato emesso nei confronti del A.A., che era all'epoca il consulente fiscale del Gruppo C.C., ai sensi dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , in quanto lo stesso era stato ritenuto l'ideatore della presunta frode fiscale o, quanto meno, concorrente nella violazione tributaria "che si sarebbe poi tradotta nel vantaggio economico e tributario di cui ha goduto il Consorzio";
- dall'esame degli atti non emergevano, tuttavia, elementi concreti, atti a dimostrare il contributo del A.A. alla realizzazione dell'illecito o, comunque, un collegamento tra l'ipotizzata frode fiscale e l'attività del medesimo, avendo il primo giudice evidenziato come il provvedimento impugnato fosse stato emesso nei suoi confronti solo perché era il consulente fiscale del consorzio e, quindi, non poteva non sapere degli eventuali illeciti commessi dalla società;
- al contrario, il A.A. aveva fornito precisi elementi che dimostravano "il suo non coinvolgimento nell'ipotetica frode", come il fatto che la frode sia iniziata prima che assumesse l'incarico di consulente fiscale e che non risultavano inviati telematicamente gli F24 da parte dello stesso;
- dall'atto di contestazione impugnato, peraltro, si evinceva una mera conoscenza da parte del consulente dell'attività realizzata dalla società, richiedendo invece il concorso un atteggiamento attivo di cooperazione e di consenso da parte del concorrente.

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, deducendo tre motivi.

Il A.A. resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente deduce la nullità della sentenza, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , 112, 132, comma 2, n. 4 cod. proc. civ. e 111, comma 7, Cost., per motivazione apparente e per omessa pronuncia sui motivi di appello, non avendo la CTR esaminato e spiegato i molteplici elementi probatori addotti dall'Ufficio (quali le dichiarazioni di terzi, la documentazione reperita presso lo studio del A.A., le mail tra lo studio e il gruppo C.C.) e avendo ritenuto idonei quelli forniti dal contribuente, sebbene limitati a mere allegazioni e affermazioni di circostanze negative (mancato inoltro telematico dei modelli F24) o congetture non ancorate ad alcun dato probatorio (la frode era iniziata prima che il A.A. assumesse l'incarico di consulente fiscale), senza far comprendere quale bilanciamento delle prove sia stato effettuato.

1.1 A prescindere dai profili di inammissibilità della censura, laddove propone in modo confuso e contemporaneamente, il vizio di omessa pronuncia e il vizio di omessa motivazione, trattandosi di due vizi tra loro logicamente e giuridicamente incompatibili, posto che l'omessa motivazione presuppone che una pronuncia vi sia stata, ma non sia stata motivata (Cass. n. 6150 del 5/03/2021), il motivo è in ogni caso infondato, se si considera come denuncia del vizio di omessa motivazione.

1.2 L'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione, invero, è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053). Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

1.3 Solo in tali casi la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", in quanto, benchè graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perché reca 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. U. 3.11.2016, n. 22232).

1.4 La motivazione della sentenza impugnata non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale, in quanto fornisce una sintetica valutazione del quadro probatorio acquisito, con riferimento al mancato coinvolgimento del A.A. nella presunta frode fiscale realizzata dal gruppo societario C.C., dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (Sez. U. n. 8053 del 2014 cit.).

2. Con il secondo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , 2697, 2727 e 2729 cod. civ., per avere la CTR invertito l'onere della prova posto a carico dell'Agenzia, non avendo considerato gli elementi dimostrativi del fatto che il A.A. era stato consulente contabile di diverse società del gruppo C.C. che avevano realizzato un indebito vantaggio ai danni dell'Erario, e per avere erroneamente applicato l' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , anche in ordine alla

consapevolezza del A.A. di partecipare alla frode fiscale, essendo questa emersa dai numerosi elementi forniti dall'Ufficio (quali le dichiarazioni di terzi, la documentazione reperita presso lo studio del A.A., le mail tra lo studio e il gruppo C.C., le dichiarazioni confessorie rese dallo stesso A.A. sulla sua partecipazione nella falsificazione dei verbali delle assemblee delle cooperative del gruppo e sul fatto che si prestava ad indicare una sede fittizia delle società presso il suo studio).

3. Con il terzo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , 2697, 2727 e 2729 cod. civ. e l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, per non avere la CTR preso in esame gli elementi probatori forniti dall'Ufficio e per non avere considerato che il A.A. aveva concorso nell'illecito ex art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 con un atteggiamento attivo e consapevole, essendosi limitata ad applicare al caso in esame l' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 .

4. Entrambi i motivi, che vanno esaminati congiuntamente per connessione, sono inammissibili.

4.1 Le predette censure, nella parte in cui denunciano una asserita violazione di legge, mirano, in realtà, ad ottenere una nuova valutazione delle risultanze processuali, contrapponendo all'apprezzamento operato dal giudice di merito quello ritenuto più corretto dalla parte e sviluppando argomenti di mero fatto che non possono essere scrutinati in sede di legittimità, 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 motivo di 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).

Sul punto va premesso che, secondo l'orientamento di questa Corte, "In materia di sanzioni amministrative tributarie vige il principio (mutuato dal diritto penale) 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". In deroga a tale principio, nonché in deroga all' art.11 del D.Lgs. n.472 del 1997 che prevede la responsabilità solidale delle società (con o senza personalità giuridica) nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione, l' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 , convertito nella legge 326 del 2003 , ha stabilito che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica". L'applicazione della norma eccezionale introdotta dal citato art. 7 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, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell' art. 7 del 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. Conferma tale conclusione l' art.11 del D.Lgs. n.472 del 1997 , il quale prevede la responsabilità solidale delle società senza personalità giuridica per le sanzioni amministrative irrogate a carico della persona fisica autrice della violazione, qualora la violazione sia stata commessa "nell'interesse" della società rappresentata o amministrata; ciò significa, a contrariis, che qualora la persona fisica autrice della violazione non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale, non sussiste la responsabilità solidale per le sanzioni amministrative della società priva di personalità giuridica, ed allo stesso modo non sussiste la responsabilità esclusiva della società dotata di personalità giuridica ex art. 7 D.L. n. 269 del 2003 , ma trova applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse esclusivamente proprio" (ex multis, Cass. 9 maggio 2019, n. 12334).

Questa Corte ha, dunque, chiarito che l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall' art. 7 del 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 (cfr. Cass., 1 aprile 2022, n. 10651 ; Cass. 22 novembre 2021, n. 36037 ; Cass. 10 ottobre 2021, n. 29038; Cass. 13 novembre 2020, n. 25757 ; Cass., 18 aprile 2019, n. 10975); inoltre, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse o comunque per un interesse diverso da quello sociale o che abbiano artificiosamente costruito una società per fini illeciti e personali e dunque la struttura societaria costituisca un mero strumento fittizio per conseguire un proprio vantaggio fiscale indebito, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell' art. 7 del decreto legge 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 (cfr. Cass., 29 ottobre 2021, n. 30755 ; Cass., 30 marzo 2021, n. 8811 ; Cass., 18 aprile 2019, n. 10975 ; Cass., 8 marzo 2017, n. 5924 ; Cass., 7 novembre 2018, n. 28331 ; Cass., 28 agosto 2013, n. 19716).

Ciò posto, nel caso in esame non è stata prospettata la questione riguardante la compatibilità dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , che disciplina l'istituto del concorso di persone nelle violazioni amministrative tributarie, con l' art. 7 , comma 1, del D.L. n. 269 del 2003 , nell'ipotesi in cui, come nella specie, l'autore della violazione non abbia alcuna relazione con l'ente giuridico.

La sentenza impugnata ha confermato l'annullamento dell'atto sanzionatorio non perché ha applicato l'art. 7 del D.L. n. 369 del 2003 anche nei confronti del soggetto terzo (nel caso in esame il consulente fiscale), ma perché ha ritenuto, con una valutazione non sindacabile in sede di legittimità, che l'Ufficio non avesse dimostrato l'attiva partecipazione nella frode del predetto consulente, con ciò ammettendo, peraltro, implicitamente la compatibilità dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 con la disposizione di cui all'art. 7 cit.

Il terzo motivo, poi, è inammissibile, sia per il limite della "doppia conforme" di cui all' art. 348-ter , comma 5, cod. proc. civ., introdotto dall' articolo 54 , comma 1, lett. a), del D.L. n. 83 del 2012 , convertito, con modificazioni, nella L. n. 134 del 2012 , sia perché non correttamente formulato secondo i parametri richiesti dall'attuale art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ., come riformulato dall'art. 54 cit.).

4. In conclusione, il ricorso va rigettato; le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento, in favore di A.A., delle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 7.600,00 per compenso, Euro 200,00 per esborsi, oltre al 15% sul compenso per rimborso forfettario delle spese generali ed accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza