

Sentenza del 29/07/2024 n. 21092 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Responsabilità persona giuridica - Responsabilità consulente fiscale

Massima:

La previsione della riferibilità delle sanzioni tributarie alla sola persona giuridica ex art. 7 del DL n. 269/2003, convertito dalla Legge n. 326/2003, non comporta alcuna deroga anche al principio della responsabilità concorsuale dell'estraneo (segnatamente quale professionista) ex art. 9 Decreto Legislativo n. 472/1997 rispetto all'illecito della medesima persona giuridica in conseguenza della condotta materialmente agita dall'intraneo, pur non autonomamente sanzionabile.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A.A. era attinto da atto di irrogazione sanzioni n. (-----) per l'anno d'imposta 2010 per aver concorso nelle violazioni tributarie commesse da C.C. Srl, della quale era amministratore unico (dal 27.01.2010 al 26.11.2010) e consulente fiscale. Dal PVC allegato all'atto di irrogazione delle sanzioni era emerso che la predetta società, priva di qualsiasi struttura aziendale, era dedita a false fatturazioni e non già ad un'effettiva attività economica nel settore merceologico di riferimento (commercio di bevande).

1.1. Dalla sentenza in epigrafe si apprende che

nell'ambito di una complessa indagine, finalizzata al contrasto delle frodi intracomunitarie, condotta dalla Direzione Regionale del Veneto - Ufficio Antifrode per gli anni di imposta dal 2008 al 2012, veniva accertato che la società C.C. Srl, amministrata dal sig. A.A. , emetteva nei confronti dei fornitori lettere di intento mendaci, per poi effettuare cessioni sottocosto, non versando l'IVA incassata dai clienti. La società, inoltre, aveva occultato le scritture contabili; aveva utilizzato in dichiarazione artifici al fine di eliminare fraudolentemente un debito d'imposta di Euro 1.050.430,00; oltre a distrarre Euro per 790.429,26. Venivano elevati gli avvisi di

accertamento nei confronti della suddetta società, per le annualità richiamate. In particolare per il 2010, si accertava in capo alla suddetta società un'Imposta sul Valore Aggiunto a debito pari ad Euro 1.050.430,00 il cui atto impositivo si rendeva definitivo per mancata impugnazione. L'Amministrazione Finanziaria, in considerazione della peculiare attività fraudolenta, ai fini della riferibilità delle sanzioni comminate, individuava le persone fisiche cui poteva essere addebitata la correlata responsabilità in A.A. , amministratore unico della società nel periodo dal 27/01/2010 al 26/11/2010(,) e B.B. , "dominus" occulto attivo nella parte commerciale, quale amministratore di fatto.

1.2. In ragione di ciò venivano notificati al contribuente l'atto di contestazione n. (-----), confermato, a seguito di deduzioni difensive dal predetto atto di irrogazione sanzioni.

1.3. Come da ricorso, la condotta ascrittagli era così sintetizzata:

il Sig. A.A. , quale intermediario per la predisposizione e l'invio del modello Unico 2011, anno d'imposta 2010, della società C.C. Srl(,) deve ritenersi responsabile ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 472/1997 , sulla scorta degli elementi rappresentati nel paragrafo n. 3 "Controlli sostanziali" del PVC del 29/01/2016 redatto, nei confronti della suddetta società, dai funzionari della Direzione Regionale del Veneto. In particolare in siffatto verbale si rileva che tale circostanza sia da collegare al volontario inserimento nella suddetta dichiarazione (nel quadro VF), presentata per l'anno d'imposta 2010, da parte dello stesso, di elementi passivi fittizi, con Iva esposta, tali da abbattere totalmente il debito di imposta che altrimenti sarebbe emerso e successiva trasmissione all'amministrazione finanziaria del modello compilato. Attraverso questo artificio C.C. si è sottratta all'obbligo del versamento di un importo pari ad Euro 1.050.430,00.

2. La CTP di Padova, adita impugnatoriamente dal contribuente, con sentenza n. 357/4/2019, depositata il 5.11.2019, accoglieva il ricorso, ritenendo l'atto di irrogazione delle sanzioni non motivato con riguardo alla questione della fittizietà di C.C. .

2.1. Così osservava (pp. 12 e 13 ric. cass.):

L'atto di irrogazione sanzioni è fondato sull'applicazione dell'art. 9 D.Lgs. n. 472/2997 sul concorso di persone, che configura una responsabilità autonoma di ciascun concorrente per le sanzioni derivanti dalle violazioni poste in essere da più persone. Ma, a parte la difficoltà di ammettere un "concorso di persone" nella fattispecie in esame, ove vi sarebbe il concorso tra un amministratore e la società, da esso rappresentata (la quale - nelle controdeduzioni (a) pag. 7 - si afferma configurare una fattispecie di abuso dello schermo societario da parte delle persone fisiche...) l'art. 3 del D.L. n. 269/2003 ha sancito espressamente il principio, come da rubrica della norma, della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie....

Posto che l'atto di contestazione si fonda esclusivamente sul "concorso di persone" di cui al citato art. 9 D.Lgs. n. 479 non può essere esaminata la questione, introdotta in modo inammissibile solo con le controdeduzioni, relativa all'essere la società solo uno schermo fittizio su cui far ricadere le conseguenze di violazioni tributarie ed alla eventuale responsabilità della persona nel cui interesse - estraneo a quello della società - esse sono state poste in essere, per il

quale Corte cass. n. 19716/2013 (seguita ora da Corte cass. n. 1334/2019) ha escluso l'applicazione dell'art. 7 D.L. n. 269 del 2003 .

3. L'Ufficio, nella resistenza del contribuente, proponeva appello, deducendo (p. 13 ric. cass.) che

1. I Giudici di prime cure avevano erroneamente ritenuto inammissibile la questione relativa alla fittizietà della società C.C. Srl, poiché tale contestazione era stata mossa già nell'atto impugnato e non introdotta in sede di costituzione in giudizio;

2. Il rag. A.A. era responsabile solidale per le sanzioni irrogate alla società, poiché concorrente consapevole nelle condotte di dichiarazione fraudolenta, con conseguente applicabilità dell'art. 9 D.Lgs. 472/1997 . La consapevolezza della fittizietà di C.C. rendeva infatti inapplicabile l'art. 7 D.L. 269/2003 .

3.1. La CTR del Veneto, con la sentenza in epigrafe, rigettava il gravame.

3.2. Così motivava:

Il Collegio ritiene di non poter aderire alla prospettazione di parte appellante sulla censura mossa alla sentenza di prime cure, in relazione alla natura di mero schermo fittizio attribuibile alla società C.C. Srl, posto che l'atto di contestazione motiverebbe l'asserita riferibilità alle persone fisiche, che avrebbero commesso o concorso a commettere le violazioni richiamate, ritenendo (il contribuente) responsabile ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 472/1997 quale intermediario per la predisposizione e l'invio della dichiarazione annuale, (mediante il) volontario inserimento in dichiarazione di elementi passivi fittizi con Iva esposta. Conseguentemente, attraverso il citato artificio, C.C. si è sottratta all'obbligo del versamento dell'imposta.... In sostanza, come affermato dal primo Collegio, la giurisprudenza di legittimità ha precisamente limitato i casi in cui possono essere travalicati i confini di responsabilità sanciti dall'art. 7 DL 269/2003 a quelli nei quali l'Ufficio contesti specificamente che la società sia stata artificiosamente costituita per meri fini illeciti e personali, ovvero ai casi in cui la società sia una mera fictio', creata nell'esclusivo interesse della persona fisica, unica beneficiaria delle violazioni, non emergendo alcuna differenza fra trasgressore e contribuente (cfr. Cass. n. 10975/2019; Cass. n. 9448/2020). Ovvero, allorché la persona giuridica si presenti come una mera 'scatola vuota', la responsabilità connessa alla violazione della norma tributaria non può che colpire l'autore materiale dell'operazione illecita. In sintesi, qualora la sovrapposizione di trasgressore e contribuente, in presenza di un ente costituito artificiosamente con il solo intento di aggirare la normativa fiscale, determina il superamento della persona giuridica. Nel caso in esame, l'assunto di parte appellante non è sufficiente ad individuare nell'amministratore A.A. , in carica esclusivamente per un periodo limitato della vita societaria e cioè dal 27/01/2010 al 26/11/2010, quale... persona fisica autrice della violazione che non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale... , o che abbia artificiosamente costruito una società per fini illeciti e personali, poiché in tal caso la persona giuridica è una mera "fictio" creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente.... Né l'Agenzia delle Entrate ha provato di avere posto al giudicante elementi persuasivi sulla questione della fittizietà della società, che sarebbe stata creata nell'esclusivo interesse del ricorrente.

Dunque, solo in caso di artificiosa costituzione a fini illeciti della società di capitali, possono le sanzioni amministrative tributarie essere irrogate 'nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate

Nell'atto, invece, si contesta al contribuente soltanto la responsabilità per le sanzioni irrogate alla società ai sensi dell'art. 9 D.Lgs. 472/1997 per aver il A.A. concorso nella pretesa violazione, non già di aver costituito la società al mero fine di creare uno schermo giuridico, posto che la società è stata costituita nel 2008 mentre il A.A. risulta essere diventato legale rappresentante nel gennaio 2010 e fino a novembre 2010.

La prova dell'interesse esclusivo della persona fisica che si sostituisce a quella giuridica, non risulta raggiunta nemmeno nell'affermazione che "... sia da collegare al volontario inserimento in dichiarazione (nel quadro VF), da parte dello stesso, di elementi passivi fittizi con Iva esposta, tali da abbattere totalmente il debito di imposta che altrimenti sarebbe emerso e successiva trasmissione all'amministrazione finanziaria del modello compilato. Attraverso questo artificio C.C. si è sottratta all'obbligo del versamento dell'imposta..." (v. pag. 3 atto di contestazione).

Dunque, l'Ufficio afferma in modo chiaro che risulta beneficiaria dell'asserita violazione la società C.C. , non individuando nel A.A. il destinatario di detti interessi o (affermando) che (questi) si sia celato dietro il fraudolento 'mantello' societario.

Risulta priva di fondamento anche l'eccezione in tema di responsabilità solidale della persona fisica per le sanzioni amministrative irrogate all'ente, atteso che la sentenza di primo grado risulta aderente al dettato normativo (... , n)on essendo sufficiente il fatto che nella qualità di commercialista avrebbe trasmesso le dichiarazioni annuali nell'anno d'imposta 2010, prescrivendo l'art. 7 del citato decreto il regime di responsabilità per le sanzioni irrogate a enti dotati della c.d. autonomia patrimoniale perfetta, limitandola agli enti stessi....

4. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con tre motivi. Il contribuente resta intimato.

4.1. All'odierna pubblica udienza, dopo breve discussione, il Sost. Proc. Gen. presso la Corte di cassazione, in persona del Dott. Mauro Vitiello, conclude per l'accoglimento del secondo motivo di ricorso; la difesa erariale illustra il ricorso e si riporta alle corrispondenti conclusioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione degli artt. 5 , 9 e 11 del D.Lgs. 472/97 e dell'art. 7 D.L. 269/2003 , convertito nella legge 326/2003 (art. 360, comma primo, n. 3 c.p.c.)".

1.1. La CTR ha basato la propria decisione sulla asserita mancata prova della costituzione dello schermo societario al solo scopo di realizzare vantaggi personali da parte del A.A. , circostanza che sarebbe ostativa alla applicabilità a questi delle sanzioni irrogate dall'Agenzia.... (C)onsiderati tutti i fatti analiticamente riportati negli atti opposti e in quelli presupposti e richiamati, è evidente che le violazioni constatate sono state legittimamente attribuite anche al Sig. A.A. in quanto soggetto autore delle violazioni e coobbligato con riferimento alle sanzioni irrogate in concorso con i trasgressori". "Secondo la CTR, la mera sussistenza dello schermo societario

risulterebbe, ai sensi dell'art. 7 D.L. 260/03, preclusiva dell'operatività dell'art. 9 D.Lgs. 472/97 ". "Ebbene come costantemente ribadito da codesta Corte... , allorquando lo schermo societario risulti fittiziamente creato a fini illeciti (come appurato nel caso), non opera l'art. 7 D.L. 269/2003 , con immediata imputabilità dell'illecito agli 'effettivi trasgressori' e conseguenziale concorrente responsabilità ex art. 9 D.Lgs. 472/97 di chi con la propria condotta ha contribuito alla causazione dell'illecito". "La contestazione di fittizietà della società è palesemente desumibile dall'atto di irrogazione delle sanzioni e dall'allegato PVC (sopra trascritti), oltre che dalle difese svolte dall'Ufficio nei gradi di merito, ove si dà evidenza di come C.C. fosse in realtà una 'missing trader' dedita alle false fatturazioni, anziché ad una effettiva attività economica, e che fosse priva di una effettiva struttura aziendale. Pertanto, in questo caso non può trovare applicazione l'art. 7 DL 269/2003 , essendo C.C. un mero strumento di frode nelle mani del A.A.. Al punto che questi redige le dichiarazioni della società a suo piacimento".

2. Secondo motivo: "Nullità della sentenza per violazione dell'art. 111, comma 6, Cost. , degli artt. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4, e 118 disp. att. c.p.c. , dell'art. 2909 c.c. nonché dell'art. 36 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c.)".

2.1. "Alternativamente e subordinatamente rispetto al motivo articolato sub 1), con il presente motivo di ricorso (laddove la natura fittizia della C.C. Srl dovesse ritenersi un elemento fattuale costitutivo della fattispecie contestata - 'quod non' -anziché mero presupposto, direttamente conoscibile ed accertabile dal Giudice 'incidenter' tantum nell'applicazione della normativa ritenuta rilevante)(,) si intende censurare la sentenza della CTR laddove la stessa, nonostante l'Ufficio avesse nel corso del giudizio, sin dalle controdeduzioni in primo grado (cfr. pag. 6-9), posto l'attenzione sulla natura della società C.C. s.r.l quale società priva di vita propria e sull'attività di gestione operata dal A.A. relativamente alla predetta società fittizia, ha omesso qualsiasi effettiva valutazione in merito".

3. Terzo motivo: "Violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. (art. 360, comma primo, n. 3 c.p.c.)".

3.1. "La CTR, in violazione dell'art. 2697 c.c. , ha ritenuto di caducare la pretesa erariale in difetto di prova contraria idonea a sconfessare l'operato dell'Agenzia". "La decisione della CTR viola il principio dell'onere della prova, in quanto è emerso in giudizio che la prova dei fatti contestati ai fini della responsabilità del sig. A.A. è contenuta, oltre che nella motivazione dell'atto di irrogazione della sanzione, anche nel PVC e nei documenti allegati, Nel caso di specie, la CTR era tenuta solamente a verificare la corresponsabilità, ai fini sanzionatori(,) del sig. A.A. , in quanto gestore di fatto delle società in nome e per conto delle quali agiva. Oltretutto, la CTR pone in capo all'Ufficio l'onere di dimostrare la certezza che la persona giuridica sia stata artificiosamente costituita e nega la possibilità di provare la pretesa tributaria anche sulla base di presunzioni gravi(,) precise e concordanti, come nel caso di specie, violando i principi di un corretto riparto dell'onere probatorio. Incombeva sul sig. A.A. dimostrare la sua estraneità alla gestione delle due società nelle quali operava".

4. Sono fondati il primo ed il terzo motivo, ai sensi di cui alla motivazione a seguire; resta assorbito il secondo, in quanto espressamente proposto in via gradata rispetto al primo.

5. È ben vero, come si denuncia soprattutto nel primo ma anche nel terzo motivo, che la CTR, nella motivazione della sentenza impugnata, afferma non essere stati dall'Amministrazione allegati e provati elementi di fatto da cui inferire che la società C.C. era una mera "fictio" eterodiretta dal contribuente e comunque da questi asservita a suoi personali interessi ("Né l'Agenzia delle Entrate ha provato di avere posto al giudicante elementi persuasivi sulla questione della fittizietà della società, che sarebbe stata creata nell'esclusivo interesse del ricorrente").

5.1. Essa, tuttavia, correla una tale affermazione alla qualifica amministrativa del contribuente, ritenendo che il "periodo limitato" di sua permanenza nella carica e comunque il fatto di non aver egli costituito la società lo assolvessero, giust'appunt Data pubblicazione 2 "amministratore", dall'estensione di responsabilità derivante dall'inoperatività dell'art. 7 D.L. n. 269 del 2003 per effetto della fittizietà della società ("Nel caso in esame, l'assunto di parte appellante non è sufficiente ad individuare nell'amministratore A.A. , in carica esclusivamente per un periodo limitato della vita societaria e cioè dal 27/01/2010 al 26/11/2010 quale... persona fisica autrice della violazione che non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale...").

6. Il presupposto dell'essere il contribuente chiamato a rispondere come "amministratore", tuttavia, non collima con la realtà della contestazione mossagli: invero, a termini di ricorso, il contribuente è stato attinto dall'atto di irrogazione delle sanzioni, non già in ragione di condotte agite nel periodo in cui era amministratore, bensì in ragione della condotta, posta in essere dopo la cessazione dalla carica, quale consulente fiscale, di presentazione di dichiarazione annuale contenente la consapevole esposizione di elementi passivi fittizi, finalizzati esclusivamente, e cartolarmente, alla neutralizzazione del debito d'imposta.

7. La CTR, per vero, considera anche, nella parte finale della motivazione, la condotta di presentazione di dichiarazione annuale contenente la consapevole esposizione di elementi passivi fittizi: non già, tuttavia, nella prospettiva del cd. concorso esterno di cui alla specifica contestazione mossa al contribuente (dal ricorso: "il Sig. A.A. , quale intermediario per la predisposizione e l'invio del modello Unico 2011, anno d'imposta 2010, della società C.C. Srl(,) deve ritenersi responsabile ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 472/1997 "), bensì nell'erronea prospettiva, nuovamente, dell'assenza di prova della fittizietà della società, con conseguentemente ritenuto difetto di emersione di un "interesse esclusivo della persona fisica che si sostituisce a quella giudica"

8. In una prospettiva che invece si approssima a (ma comunque non coglie) quella del concorso esterno, la CTR sostiene, poi, l'insufficienza del "fatto che nella qualità di commercialista (il contribuente) avrebbe trasmesso le dichiarazioni annuali nell'anno d'imposta 2010", giacché l'art. 7 D.L. n. 269 del 2003 , in tema di enti personificati, limiterebbe la responsabilità sanzionatoria soltanto ad essi.

9. Il primo errore compiuto dalla CTR consiste nel non aver considerato l'effettivo rimprovero addebitato al contribuente, riguardante la condotta commessa come consulente e non come amministratore: ciò solleva dal problema di verificare residui - rispetto alla deroga introdotta

dall'art. 7 D.L. n. 369 del 2003 - ambiti di applicabilità del principio di personalità delle sanzioni anche quando ad agire è un soggetto intraneo (e non estraneo) all'ente personificato.

10. Nel correttamente inquadrare detto rimprovero, la CTR avrebbe dovuto muovere dalla constatazione che il contribuente, agendo come consulente dopo aver dismesso la carica amministrativa, non era investito di poteri rappresentativi di C.C. e dunque, in guisa di estraneo, versava in un rapporto di alterità rispetto ad essa, di per sé compatibile con la figura concorsuale.

11. Sulla china di tale premessa, la CTR, poi, avrebbe dovuto tenere in considerazione - ed il non averlo fatto configura un secondo errore - che la previsione della riferibilità delle sanzioni alla sola persona giuridica, di cui all'art. 7, comma 1, D.L. n. 269 del 2003, conv. in L. n. 326 del 2003, costituisce, per certo, una deroga al generale principio della responsabilità della persona fisica autrice della violazione, ai sensi dell'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 472 del 1997, portandosi seco, in via derivativa, l'ulteriore effetto di derogare altresì al principio, con il primo strettamente connesso, della responsabilità (solo) solidale della persona giuridica ai sensi dell'art. 11, comma 1, del medesimo D.Lgs.: ovvio è infatti che la riferibilità "esclusivamente" alla persona giuridica del carico sanzionatorio ex art. 7, comma 1, D.L. n. 269 del 2003, fa venir meno la responsabilità di chi agisce - tuttavia (ed è questo il punto) solo da intraneo, avendone i legittimi poteri - in rappresentanza della persona giuridica, la quale finisce conseguentemente per concentrare su di sé l'integrale assoggettamento a detto carico (ragion per cui la responsabilità (solo) solidale si tramuta in responsabilità esclusiva della persona giuridica).

11.1. E tuttavia (così enunciandosi corrispondente principio di diritto)

la previsione della riferibilità delle sanzioni tributarie alla sola persona giuridica ex art. 7 D.L. n. 269 del 2003, conv. dalla L. n. 326 del 2003, non comporta alcuna deroga (anche) al principio della responsabilità concorsuale dell'estraneo (segnatamente quale professionista) ex art. 9 D.Lgs. n. 472 del 1997 rispetto all'illecito della (siccome imputabile alla) medesima in conseguenza della condotta materialmente agita dall'intraneo, pur non autonomamente sanzionabile.

11.2. Il ragionamento che sorregge l'enunciato principio si snoda attraverso i passaggi logici che si passa ad analizzare.

11.3. A termini dell'art. 7, comma 1, D.L. n. 269 del 2003, "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica": e lo sono - come esplicitato in rubrica - alla stregua del meccanismo della "riferibilità esclusiva alla persona giuridica". In altre parole, alla persona giuridica è riferibile in via esclusiva, ossia solitaria, quello che dianzi s'è definito il carico sanzionatorio conseguente alla violazione, la quale consta purtuttavia commessa dalla persona fisica in grado di impegnarla, "i.e." l'intraneo.

La violazione, che, in difetto dell'art. 7, comma 1, D.L. n. 269 del 2003, generebbe la responsabilità anzitutto dell'intraneo quale persona fisica (art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 472 del 1997), e poi (solo) solidalmente della persona giuridica (art. 11, comma 1, del medesimo

D.Lgs.), per effetto dell'art. 7, comma 1, cit. , non evolve invece in responsabilità dell'intraneo, perché la responsabilità è attratta interamente in capo alla persona giuridica; tuttavia, la condotta in cui la violazione si sostanzia rimane tal quale nella sua consistenza, non già solo materiale, ma soprattutto giuridica, cioè quale fatto generatore della sanzione. Invero, materialmente, la condotta è agita dall'intraneo e, giuridicamente, essa seguita ad essere imputabile a questi per poterlo essere alla persona giuridica, unica incisa dalla sanzione; è soltanto la sanzione a non essere (più) applicabile (anzitutto) alla persona fisica, per esserlo (solo) alla persona giuridica.

In buona sostanza, la riferibilità della sanzione esclusivamente alla persona giuridica corrisponde ad una scelta di opportunità politica, intesa a sollevare dalla sanzione (in termini penalistici si direbbe: mediante una clausola di non punibilità di un fatto altrimenti perfetto e punibile) chi ha il potere di impegnare la persona giuridica; tuttavia, tale riferibilità, operativa soltanto sul piano sanzionatorio, ossia sul piano delle conseguenze afflittive della violazione, certamente non obnubila il dato obiettivo dell'effettiva commissione della violazione da parte dell'intraneo, tanto che proprio su di esso fonda la responsabilità (non più solidale, ma solitaria) della persona giuridica.

"Ergo", quell' "esclusivamente" di cui ragiona l'art. 7, comma 1 , D.L. n. 269 del 2003 ("Le sanzioni amministrative... sono esclusivamente a carico della persona giuridica") si riferisce unicamente al rapporto binario corrente tra l'intraneo e la persona giuridica, manlevando il primo e concentrando il carico sanzionatorio solo sulla seconda, ma non investe anche, né potrebbe farlo, chi a detto rapporto non partecipa per definizione, qual è l'estraneo.

Ne consegue che questi seguita a rispondere ex art. 9 D.Lgs. n. 472 del 1997 , secondo cui, "quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta".

È acquisito, specie in dottrina, che l'art. 9, cit. , replica il meccanismo di ascrizione concorsuale descritto dall'art. 110 cod. pen. , il quale, infatti, esibisce una formulazione sovrapponibile: "Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita".

La violazione in cui concorre l'estraneo ex art. 9 D.Lgs. n. 472 del 1997 è quella commessa dall'intraneo, che, di per se stesso, non risponde per effetto della concentrazione della responsabilità in capo alla persona giuridica: sicché, in definitiva, deve concludersi che la violazione in cui concorre l'estraneo è quella della persona giuridica.

11.4. Né varrebbe opporre che tale conclusione confligge con il principio personalistico.

La circostanza che - rispetto all'estraneo - l'altra persona fisica coinvolta - ossia l'intraneo - non risponda non osta all'operatività del concorso, il quale si correla alla pura e semplice (condivisione della) violazione e non anche alla (condivisione della) soggezione alla sanzione.

La conferma dell'inesistenza di alcun conflitto con il principio personalistico si trae dalla lettera dell'art. 2, comma 2 , D.Lgs. n. 472 del 1997 , ove specificasi che "la sanzione è riferibile alla

persona fisica che ha... concorso a commettere la violazione". Siffatta persona risponde puramente e semplicemente in ragione del concorso, per una condotta sua propria, ancorché atipica rispetto - ma pur sempre causalmente orientata - alla violazione, a nulla rilevando che non risponda il coautore materiale in ragione di un criterio di riparto della responsabilità interno all'ente, siccome riguardante (solo) il rapporto tra l'ente e chi ne impegna, o comunque è in grado di impegnarne, la responsabilità.

11.5. Il concorrente (esterno) nella violazione della persona giuridica si vede ascritta la violazione - alla cui realizzazione anch'egli ha offerto un contributo causalmente rilevante, anche solo in termini agevolativi - in piena applicazione della realizzazione del paradigma della plurisoggettività eventuale (alcuna dottrina penalistica specificando "differenziata", ma trattasi di una concettualizzazione ininfluente ai nostri fini) che caratterizza il concorso quale congegno codificato, e perciò intrinsecamente legale, estensivo della sanzionabilità al concorrente pur atipico: la violazione della persona giuridica - effettiva, reale e sanzionabile (ancorché non in capo all'intraneo, ma sicuramente in capo alla medesima) - è anche una "sua" violazione, nell'ottica dell'unitarietà del titolo di responsabilità, perché vi ha preso parte.

11.6. Ed allora, il governo del concorso è affidato esclusivamente alle regole del concorso, non essendovi ragione di eterointegrazioni pretorie, che non trovano radicamento nella lezione letterale dell'art. 9 D.Lgs. n. 472 del 1997 e, per quanto di ragione, dell'art. 110 cod. pen.

Ciò comporta che, sul piano oggettivo, ossia della "materialità" dell'illecito in sé e per sé considerato, il concorrente (esterno) risponde per il contributo anche solo agevolativo offerto, secondo la costruzione della "causalità concorsuale" ormai condivisa (pur in diverse declinazioni) nella teorica del concorso penalistico; sul piano soggettivo, ossia dell'indice "psicologico", o "umano", di ascrizione, egli risponde in funzione del criterio della "coscienza e volontà", "dolosa o colposa", ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 472 del 1997 .

11.7. Tuttavia - e qui crede il Collegio di poter evidenziare che si attinge il cuore del problema - l'effetto logicamente, ma non affatto sistematicamente e più in generale speculativamente, secondario della regola per cui il governo del concorso è affidato esclusivamente alle regole del concorso consiste in ciò che, in riferimento all'estraneo, concorrente nella violazione ex art. 9 D.Lgs. n. 472 del 1997 , non trovano cittadinanza le figure giurisprudenziali che, per tradizione ormai consolidata, determinano il difetto dei presupposti, di fatto e/o di diritto, per l'applicazione della limitazione di responsabilità in capo alla sola persona giuridica ai sensi dell'art. 7, comma 1 , D.L. n. 269 del 2003 .

11.8. Sul punto, sia consentito brevemente di ricordare i termini essenziali della speculazione giurisprudenziale (cfr. ad esempio a mo' di brogliaccio la motivazione di Sez. 5, n. 14364 del 06/05/2022).

11.8.1. Si insegna che non sussiste il presupposto dell' "appartenenza" del "rapporto fiscale" alla persona giuridica ("Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica") sia allorquando la persona fisica abbia agito nel - o anche nel - suo interesse, di fatto

strumentalizzandola, sia, "a fortiori", allorché la persona giuridica sia di per se stessa una mera "fictio", o schermo, dietro cui si trincerava la persona fisica.

Nel secondo caso, la fittizietà della persona giuridica - che è una fittizietà propriamente ed autonomamente fiscale, nel senso di doversi prescindere dal concetto puramente civilistico di simulazione del contratto di società, per aversi riguardo ad una società che, pur regolarmente costituita e formalmente esistente, è sostanzialmente una scatola vuota, o dotata di apparati operativi serventi alla finalità illecita - conta per escludere "ex se" la rilevanza di un soggetto entificato distinto (in ragione della personalità giuridica) dalle persone fisiche che lo governano.

Nel primo caso, la persona giuridica, pur esistente e finanche operativa, sovrappone al proprio altrui interesse, realizzando, in tutto o in parte, una diversione, anche parziale, dell'attività dal fine imprenditoriale.

11.9. Ora, recuperandosi così le fila del discorso principale, in riferimento all'istituto del concorso, la superiore elaborazione giurisprudenziale non viene affatto in linea di conto. E ciò perché, come detto, la disciplina del concorso è in sé compiuta, non necessitando di eterointegrazioni (così come del resto lo è nell'ambito del diritto penale). Con il che, in definitiva, il cerchio - sia consentito di così dire - si chiude, in un contesto di conclamata coerenza sistematica: l'indicazione secondo cui al concorso non si applica la giurisprudenza sul perseguimento di un interesse proprio della persona fisica né quella sulla persona giuridica come "fictio" è allineata alla priore considerazione che l'art. 7, comma 1, D.L. n. 269 del 2003 non entra in rapporto con l'art. 9 D.Lgs. n. 472 del 1997, occupandosi le due previsioni di ambiti disciplinari diversi (cioè: la prima, dell'allocazione della responsabilità tra intraneo ed ente; la seconda, dell'estensione della responsabilità all'estraneo).

12. Tornando al caso di specie, l'Agenzia allega essere il contribuente autore, quale professionista, di una dichiarazione contenente la consapevole esposizione di poste fittizie.

13. Il giudice di merito, al quale la causa andrà rinviata in accoglimento del primo e del terzo motivo, dovrà valutare la fondatezza di tale allegazione, nel quadro dei superiori principi sul concorso, in funzione delle emergenze probatorie, competendo, in seconda battuta, al contribuente, fornire la prova contraria.

All'esito, dovrà altresì detto giudice definitivamente regolare tra le parti le spese, comprese quelle del presente grado.

P.Q.M.

In accoglimento del primo e del terzo motivo, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto per nuovo esame e per le spese.

Così deciso a Roma, lì 26 marzo 2024.

Depositato in cancelleria il 29 luglio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza