

# Sentenza del 26/08/2024 n. 23126 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

Dalla sentenza impugnata si evince che l'Agenzia delle entrate notificò a A.A. l'atto di contestazione (omissis), con il quale gli irrogò sanzioni amministrative per violazioni agli obblighi alle dichiarazioni Ires, Irap ed Iva, nonché per violazioni agli obblighi di tenuta di scritture contabili.

Le contestazioni traevano origine dalla verifica eseguita dalla GdF presso la Alfa e Omega Filettature Srl, relativamente ai periodi d'imposta 2012/2016, con accertamento di un maggior reddito di Euro 922.929,15.

Poiché nel corso dell'attività di verifica era emerso che il A.A., coniuge dell'amministratore p.t. della società, aveva di fatto gestito la società medesima, l'ufficio intese riconoscere la sua responsabilità a titolo di concorso nelle violazioni, ai sensi dell' art. 9 , D.Lgs. n. 472 del 1997 .

Seguì dunque il contenzioso, esitato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Bergamo nella sentenza n. 303/03/2018, che annullò l'atto di contestazione. Nelle more del predetto giudizio l'Agenzia delle entrate aveva raggiunto un accordo con la società, con il quale era stato rideterminato l'imponibile e conseguentemente ridotta la sanzione.

L'Amministrazione finanziaria appellò la sentenza del giudice di primo grado dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che con sentenza n. 3063/02/2021 confermò le statuizioni del giudice provinciale.

La Commissione regionale ha ritenuto che, avendo l'ufficio notificato un avviso d'accertamento nei confronti della società, avendo poi con questa definito i rapporti di credito, ed avendo inoltre qualificato il A.A. quale amministratore di fatto della società, con ciò aveva riconosciuto l'esistenza stessa della società e non di un'impresa individuale. Ha dunque considerato come fosse inapplicabile al caso di specie la giurisprudenza, pur invocata dall'ufficio, secondo la quale la sanzione è applicabile all'amministratore di fatto, non in quanto tale, ma quale vero imprenditore individuale, agente dietro il paravento di una società fittizia. Ha dunque concluso evidenziando come fosse inammissibile considerare la società esistente, e ad un tempo mera apparenza, mera maschera dietro la quale si nascondeva una impresa individuale.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso avverso la sentenza, affidando ad un solo motivo le censure e la richiesta di cassazione. Il A.A., cui risulta ritualmente notificato il ricorso, è rimasto intimato.

All'esito della udienza pubblica del 26 marzo 2024 la causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione Con l'unico motivo l'ufficio ha denunciato la violazione e falsa applicazione degli artt. 115 cod. proc. civ., 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 , nonché 5, 9 e 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. Il giudice regionale avrebbe commesso più errores in iudicando, in particolare aveva ritenuto che l'ufficio non avesse contestato l'inapplicabilità dell'art. 9 agli amministratori delle società, ancorché di fatto; altrettanto erroneamente avrebbe ritenuto che la scelta dell'ufficio di emettere un atto impositivo nei confronti della società, definendo poi con essa i rapporti fiscali e sanzionatori, fosse contraddittoria rispetto alla individuazione del A.A. come l'imprenditore individuale mascherato dietro il paravento sociale.

Al contrario, sostiene la difesa della ricorrente, l'Agenzia delle entrate aveva considerato esistente la società, accertando nei suoi confronti il maggior reddito d'impresa e successivamente definendo con essa i rapporti controversi. Aveva poi ritenuto di comminare le sanzioni a colui che della società era il vero amministratore, riconoscendo nella commissione delle violazioni della disciplina fiscale l'attività concorrenziale del A.A., e ciò proprio ai sensi dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 .

La difesa dell'Agenzia dunque, in sintesi sostiene che l'introduzione dell'art. 7 cit. non ha svuotato di contenuto l'ipotesi del concorso nell'illecito fiscale contestato alla compagine sociale, dovendosi ritenere, al contrario, che nel caso dell'amministratore di fatto che abbia utilizzato lo strumento societario - creato artificialmente - per il perseguimento di vantaggi personali, questi concorre nella violazione ed è destinatario delle sanzioni proprio ai sensi dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 .

Il motivo è infondato.

La disciplina dettata dal D.Lgs. n. 472 del 1997 , a quasi settant'anni dalla prima legge generale sulle sanzioni fiscali - L. 7 gennaio 1929, n. 4 - aveva introdotto un innovativo sistema organico, attento alle condizioni soggettive del trasgressore, più vicino pertanto ai principi penalistici, così valorizzando il principio di personalizzazione della sanzione e abbandonando criteri automatici.

La disciplina è stata ulteriormente innovata dal D.L. 30 settembre 2003, n. 269 , convertito in L. 24 novembre 2003, n. 326 , in vigore dal 2 ottobre 2003. Con l'introduzione dell'art. 7 del suddetto D.L. n. 269, secondo cui "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica", si è posta la questione se la suddetta disciplina, nell'innovare le regole dettate dal D.Lgs. n. 472 del 1997 , ed in particolare dall'art. 11 - che prima della modifica prevedeva l'obbligo solidale del pagamento della sanzione tra l'ente, la società o l'associazione, nel cui interesse l'autore della violazione aveva agito, e l'autore medesimo - avesse definitivamente escluso l'esigibilità della sanzione nei confronti della persona fisica, identificando esclusivamente nella compagine sociale l'unico soggetto passivo, quando dotato di personalità giuridica.

Si tratta di una questione la cui soluzione non è scontata, e ciò al di là dell'apparente chiarezza del testo normativo, tanto più che il comma 3 del citato art. 7 prevede che "nei casi di cui al

presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 , si applicano in quanto compatibili".

Con attenzione a quello che rappresenta lo stato dell'arte sull'interpretazione dell'art. 7 cit., la giurisprudenza di legittimità ha ad esempio affermato che il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario, proprio di società o di enti con personalità giuridica, ex art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 , sono esclusivamente a carico della persona giuridica, anche quando essa sia gestita da un amministratore di fatto, non opera nell'ipotesi di società "cartiera", atteso che, in tal caso, la società è una mera fictio, utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto, con la conseguenza che viene meno la ratio che giustifica l'applicazione del suddetto art. 7, 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., 20 ottobre 2021, n. 29038 ; 22 novembre 2021, n. 36003; cfr. anche 25 luglio 2022, n. 23231).

Nello specifico si è avvertito che "questa Corte ( Cass. civ., 9 maggio 2019, n. 12334 ), ha precisato che l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall' art. 7 , decreto-legge n. 269/2003 , 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, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell'art. 7, D.Lgs. 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., 29038 del 2021 , cit.).

Le argomentazioni e le conclusioni, cui è pervenuta la giurisprudenza di legittimità, sono il punto d'arrivo di una esegesi della disciplina, che era pur partita da contrastanti letture, alcune più favorevoli all'abbandono di ogni prospettiva non aderente all'apparente semplicità del testo dell'art. 7 cit. ( Cass., 25 ottobre 2017, n. 25284 ; 13 novembre 2018, n. 29116; indirettamente, 23 aprile 2014, n. 9122), altre che invece ritenevano coerente con il sistema delle regole sulla responsabilità, ed imprescindibile nell'interpretazione dello stesso art. 7 cit., distinguere le ipotesi in cui l'amministratore, anche di fatto, avesse operato nell'interesse della società, da quelle in cui la società fosse solo una finzione, costituita da una persona fisica quale paravento delle proprie condotte, illecitamente incidenti sugli obblighi fiscali ( Cass., 28 agosto 2013, n. 19716 ; 8 marzo 2017, n. 5924; 18 aprile 2019, n. 10975).

Per questo secondo orientamento, senz'altro più corretto, il distinguo si pone nella "decodificazione" della società, se cioè essa sia vera, se abbia vita e finalità economiche distinte da quelle del suo amministratore, oppure si riveli uno strumento artificioso, cui una persona fisica ricorre proprio per sottrarsi alle sanzioni. Il che, è ben comprensibile, non rappresenta alcuna forzatura del dato letterale dell'art. 7 cit., trovando anzi all'interno della norma medesima la sua ratio. Ed infatti, il tratto comune, e ad un tempo il discrimen tra l'applicazione del principio della responsabilità sociale, come introdotta dall'art. 7 cit., e il ripristino della responsabilità del soggetto persona fisica, senza violare la corretta interpretazione della suddetta norma, sta nella identificazione del "soggetto giuridico" (ente o persona fisica) che trae effettivo beneficio dalla violazione (cfr. Cass., 13 novembre 2020, n. 25757 ).

Nell'alveo della fattispecie disciplinata dall'art. 7 cit., ossia la condotta offensiva tutta interna alla compagine sociale, il nuovo sistema è ispirato proprio a chi dall'illecita condotta trae vantaggio. Se è la società, ad essa sarà correttamente indirizzata la sanzione, se è la persona fisica, che dietro il paravento della società persegue i propri illeciti vantaggi, la sanzione colpirà chi dell'illecito ne è l'autore, non solo materiale, ma giuridico.

Naturalmente la ratio appena riferita richiede per ciò stesso dei riscontri, ed il primo di essi è proprio il riscontro della "finzione" dell'esistenza della società, cioè la sua strumentalità al perseguimento delle finalità illecite del suo controllore, identificato, ad es., nel suo amministratore di fatto. Tali riscontri possono essere agevolati, come nel caso della società "cartiera", della quale ne sia stata accertata l'inesistenza per assenza degli elementi essenziali allo svolgimento dell'attività economica. In ipotesi simili è agevole ritenere che, in via presuntiva e secondo l'id quod plerumque accidit, l'amministratore di fatto abbia direttamente incamerato i proventi dell'evasione fiscale addebitabile all'ente ( Cass., 36003 del 2021 cit.). Vi sono tuttavia ipotesi ben più complesse, nelle quali la società non è la cartiera, ma la compagine sociale che al più risulta coinvolta in un giro di operazioni soggettivamente inesistenti, il che, di per sé, non costituisce affatto elemento assorbente per trarre la conclusione che essa sia una mera creazione artificiosa, strumentale all'illecita condotta del vero artefice, ossia la persona fisica che di fatto l'amministra.

In tali ipotesi, infatti, la società "a valle" dell'operazione soggettivamente simulata, ricevendo le fatture false, può anche aver conseguito un vantaggio fiscale, illecito, ma ciò non esclude la sua vitalità. In questo caso il suo amministratore agisce anzi nell'interesse e a beneficio della società amministrata e la fattispecie non potrà che rientrare proprio nell'alveo dell'art. 7 cit. (cfr. Cass., 23 gennaio 2023, n. 1946 ).

La lunga digressione, ai fini della vicenda che ci occupa, serve da un lato a rimarcare chi e come possa essere identificato il soggetto che beneficia effettivamente della condotta illecita, segnando pertanto il limes dell'oggetto della disciplina dell' art. 7 , D.L. 269 del 2003 .

Ma serve anche ad esaminare in che termini si propone il rapporto tra l'art. 7, cit., e l' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , che disciplina il tema del concorso con soggetto "esterno" alla società, ossia il rapporto tra la condotta illecita tenuta dalla società contribuente e l'eventuale terzo, estraneo alla società contribuente, che a quell'illecito abbia concorso.

Quello che infatti va chiarito è se l'assetto normativo enucleabile dalla lettura dell'art. 7 cit. si rifletta direttamente sull'art. 9 cit., o se le prospettive debbano restare distinte o parzialmente tali.

La questione ha diretta incidenza sul presente contenzioso, ma più in generale incide su numerose analoghe fattispecie, perché un conto è ritenere che, con riguardo alle società dotate di personalità giuridica, ai fini sanzionatori sia assorbente la soggettività dell'ente, con esclusione di ogni altro soggetto cui indirizzare la sanzione - e in tal modo la sopravvivenza applicativa del concorso ex art. 9 cit. sarebbe circoscritta alle sole ipotesi nelle quali il soggetto-contribuente è una persona fisica oppure un ente privo di personalità giuridica -; altro conto è ritenere che l'art. 9 cit. costituisca una fattispecie non scalfita dalle regole interpretative dell' art. 7 del D.L. 269 del 2003 .

L'alternativa interpretativa si è resa necessaria a seguito di un orientamento, elaborato dalla stessa giurisprudenza di legittimità, secondo la quale, in tema di violazioni tributarie, ai sensi dell' art. 7 D.L. n. 269 del 2003 , conv. in L. n. 326 del 2003 , le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente, titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili, ex art. 9 D.Lgs. n. 472 del 1997 , i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica (così, nella enunciazione massimata del principio, da Cass., 22 maggio 2020, n. 9448 ; e poi le seguenti 9449, 9450, 9451). Si tratta di arresti, ripresi nella sentenza del giudice regionale ora al vaglio della Corte, con i quali, proprio in riferimento alla responsabilità e alla sanzione imputata al legale rappresentante di una società di consulenza fiscale, che aveva proposto alla "società contribuente" una complessa operazione finanziaria, finalizzata esclusivamente ad ottenere indebiti risparmi d'imposta, si è ritenuto che, alla luce dell'art. 7 cit., la sanzione potesse colpire solo la società contribuente, dotata di personalità giuridica, che si era avvantaggiata di quell'attività professionale, e non anche chi, estraneo alla predetta compagine sociale, avesse eventualmente concorso al compimento dell'illecita condotta mediante la propria esperienza e competenza professionale (oltre le predette pronunce, cfr. Cass., 28 aprile 2022, n. 13232 6 maggio 2022, n. 14364 ; 13 luglio 2023, n. 20146).

Questa interpretazione ha pertanto escluso che il perimetro applicativo dell'art. 7 cit. sia circoscritto ai soli soggetti, persone fisiche, in rapporto di immedesimazione organica con la società contribuente, estendendo la regola dell'esclusione dell'addebito sanzionatorio a qualunque soggetto, anche estraneo alla medesima società.

Con ciò risulta inapplicabile l'istituto del concorso, ex art. 9 cit., nel compimento dell'illecito fiscale commesso da società contribuente dotata di personalità giuridica.

Questo collegio intende verificare se tale interpretazione vada rimeditata, o rimodulata, trattandosi comunque di un orientamento interpretativo ribadito in taluni precedenti.

Intanto è indubbio, per quanto già ampiamente chiarito, che nella stessa trama interpretativa dell'art. 7 cit., emerge, senza contrasti, che dal campo applicativo della sanzione indirizzata alla sola società, dotata di personalità giuridica, esulino tutte le fattispecie nelle quali, che sia

l'amministratore di fatto, oppure l'amministratore o legale rappresentante legato alla società predetta da un formale rapporto di immedesimazione organica, la società medesima risulti un paravento della persona fisica, che della stessa ne faccia un uso strumentale per il perseguimento di vantaggi personali. In questo caso, si è ripetutamente affermato, il vero soggetto beneficiario dell'illecito fiscale sanzionabile è la persona fisica che se ne avvantaggi. Dunque, la regola della soggettività passiva dell'ente contribuente va esclusa laddove sia "altro" il soggetto che beneficia della illecita condotta.

Ciò, tuttavia evidenzia il comune denominatore posto a base della disciplina sanzionatoria introdotta dall' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 , ma non intacca ancora l'estensione dell'area applicativa della norma sul concorso di persone nella violazione.

Il passaggio logico successivo, e necessario, è dunque quello di vagliare se l'area applicativa degli artt. 7 del D.L. n. 269 del 2003 e 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 possa ritenersi unica, e dunque sovrapponibile, oppure no.

Sotto questo aspetto il collegio ritiene corretta la seconda risposta.

Una prima considerazione, in tal senso, deriva dalla constatazione che una cosa è l'identificazione del soggetto giuridico cui indirizzare la sanzione, se cioè l'ente complesso dotato di personalità giuridica oppure il suo legale rappresentante o chi della società se ne occupi nel concreto (l'amministratore di fatto); altro è invece constatare che alla consumazione dell'illecito possa partecipare un soggetto oppure una pluralità di soggetti, che pertanto rispetto alla commissione di una violazione si trovino in posizione concorrenziale.

Si tratta di due aspetti ontologicamente distinti, perché il primo afferisce alla relazione tra società e suoi organi, il secondo alla unità o pluralità di soggetti, la cui condotta illecita abbia concorso al compimento dell'illecito. Al primo aspetto è rivolta la regola dell'art. 7 cit., al secondo la regola dell'art. 9 cit.

L'illecito fiscale cioè, al pari di quello penale, può avere un autore, oppure una pluralità di autori, intendendosi per tali ciascun soggetto giuridicamente individuabile nella sua unitarietà.

La società dotata di personalità giuridica emerge nella sua "unicità" e, per la regola introdotta dall' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 , essa è l'unica imputabile per essere venuta meno, a certe condizioni, la solidale responsabilità, già regolata dall' art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997 .

Ma la condotta illecita può essere il frutto di un concorso di condotte plurisoggettive, e a tal fine la regola che ne presiede la disciplina non va cercata nell'art. 7, bensì nell'art. 9. Quest'ultima norma non riguarda dunque il rapporto tra "società e suo amministratore", ma solo il concorso con altri soggetti nel compimento dell'illecito, che dunque devono essere soggetti estranei alla compagine sociale, trovando altrimenti applicazione le regole d'imputazione del solo art. 7 cit.

D'altronde la formulazione stessa dell'art. 9 cit. è sovrapponibile a quella dell' art. 110 del c.p., espressione di quell'intento di avvicinamento del Legislatore fiscale del 1997, in materia sanzionatoria, alle regole del processo penale. Essa, dunque non può che considerarsi ontologicamente distinta dall'area applicativa dell' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 , che ha invece

la diversa finalità di identificare la società dotata di personalità giuridica come soggetto giuridico imputabile di sanzione, in luogo del suo amministratore o del legale rappresentante, o comunque di soggetto operante per la società, escludendone la responsabilità solidale.

Escludere il concorso di più soggetti nella commissione di un illecito fiscale vorrebbe dire escludere la pluralità di autori di un illecito, che costituisce principio irrinunciabile nella teoria dell'illecito, anche fiscale, e al quale non era di certo preposto l'art. 7 cit., rivelandosi altrimenti irragionevole rispetto al diverso trattamento di enti privi di personalità giuridica, oppure di persone fisiche, parimenti soggetti d'imposta.

Si tratta, più specificamente, di mantenere fermi i principi e le definizioni stesse, su cui è costruita la struttura del D.Lgs. n. 472 del 1997, e tra esse l'art. 2, che nell'inquadrare la nozione di "sanzione amministrativa", al comma 2 indica che "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione".

Né a superare tali considerazioni è sufficiente invocare l'incompatibilità dell'intero impianto della disciplina dettata dal D.Lgs. n. 472 del 1997 rispetto all'art. 7 cit., le cui finalità e la cui portata rischierebbero di travalicare le ragioni stesse d'equilibrio tra le due discipline.

Non è inutile richiamare le perplessità manifestate in dottrina, la quale nelle sue ricostruzioni dogmatiche ha avvertito l'artificio della disciplina sanzionatoria indirizzata alla società, a discapito dell'impianto indirizzato alla persona fisica, per la difficile convivenza con i principi generali, quali quello della imputabilità, della colpevolezza, ecc.

Per altra prospettiva, e sempre con attenzione rivolta alla "dottrina, sotto l'aspetto della portata del sintagma "compatibilità", utilizzato nel comma 3 dell'art. 7 cit., molto opportunamente è stato sottolineato che nella relazione governativa di accompagnamento al decreto-legge è dato leggere che nelle ipotesi di responsabilità di una persona giuridica, il richiamo alla "compatibilità" alla normativa dettata dal D.Lgs. n. 472 del 1997 è stato previsto "per esigenze di coordinamento". Ebbene, letteralmente coordinare significa "ordinare insieme vari elementi in modo da costituire un tutto organico", "il che sembra voler dire che la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche si colloca a pieno titolo, sia pure con gli adattamenti del caso, nel sistema sanzionatorio delineato dal D.Lgs. n. 472/1997".

Si tratta di osservazioni che aiutano ad intendere che il concetto di compatibilità non può tradursi nella abrogazione implicita di qualunque parte del D.Lgs. n. 472 del 1997 si trovi in astratta contraddizione con l'art. 7 del D.L. 269 cit., ma semplicemente che con esso si impongono esigenze di coordinamento, di armonizzazione delle due discipline.

In tale alveo il "concorso" di cui all'art. 9 cit., con riferimento alle società dotate di personalità giuridica, non viene svuotato, ma solo adattato.

Ebbene, alla luce delle considerazioni appena sviluppate, e proprio in coerenza alle finalità intrinseche dell'art. 7 cit., il concorso deve afferire ad un soggetto terzo, a sua volta autonomo centro di imputazione di interessi, a cui sia addebitabile il comune interesse nella condotta illecita, per il perseguimento di suoi "specifici" vantaggi, distinti cioè da quelli della società

contribuente. Diversamente, la fattispecie deve necessariamente ricondursi nell'alveo dell' art. 7 del D.L. 269 del 2003 .

L'autonomo e distinto beneficio che il terzo deve conseguire, perché possa anch'egli risponderne per concorso, è infatti necessario requisito per la verifica di compatibilità della disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 472 del 1997 con la regola dell'art. 7, cit., così come previsto dal comma 3 della suddetta norma.

D'altronde la stessa relazione di accompagnamento al D.L. n. 269 del 2003 precisa che lo scopo dell'art. 7 è quello di superare, almeno per le strutture imprenditoriali complesse e dotate di personalità giuridica, il sistema personalistico, cui era ispirato il modello del D.Lgs. n. 472 cit., nel quale la posizione del contribuente (ossia la società beneficiaria del vantaggio economico della condotta contestata) risultava sotto il profilo concettuale nettamente separata da quella dell'autore materiale della violazione (al quale erano imputate le sanzioni previste a fronte dell'illecito). Pertanto, per riconoscere l'applicabilità dell'art. 9 della disciplina del 1997, è necessario che il concorrente, prevalentemente persona fisica, sia identificabile con un soggetto giuridico, il quale tenga una condotta finalizzata al raggiungimento di un autonomo beneficio, non essendovi altrimenti ragione per distinguerlo dalla fattispecie normativa introdotta per esonerare dalla sanzione colui che abbia tenuto una condotta diretta al conseguimento di benefici per la sola società.

Sotto questo aspetto, considerando ad esempio proprio il consulente della società, tale vantaggio non può identificarsi nel compenso professionale percepito, anch'esso inquadrabile in una condotta esclusivamente finalizzata a conseguire benefici per la società, ma deve trattarsi di un quid pluris, cioè di benefici che vadano ben oltre il corrispettivo della propria prestazione, traducendosi in altri termini non già in una mera prestazione al servizio di un committente, ma in una diretta e comune finalità di concorso nell'attuazione di condotte soggettivamente intese a ottenere vantaggi economici non spettanti, mediante il compimento di illeciti fiscali.

Occorre, in altri termini, che il consulente non si sia limitato a svolgere le sue tipiche funzioni professionali, ma, attraverso le sue capacità tecniche, abbia condiviso, o coinvolto, la società nel compimento di condotte illecite, tese a ottenere vantaggi economici non spettanti. Ci si trova in questi casi dinanzi a soggetti che non si pongono in posizione di sovraordinazione (come la società con il suo dipendente o con il suo amministratore) oppure in posizione di mera collaborazione professionale (come il consulente rispetto alla società committente), ma a soggetti in posizione di equiordinazione, indipendenti e volitivamente preordinati al perseguimento di benefici mediante condotte illecite.

A ben vedere, si tratta di ipotesi nelle quali il terzo, consulente o altro, rispetto alla società non si pone come soggetto esercente le sue tipiche attività, ma, anche tradendo il suo codice deontologico, riveste altri ruoli, ad esempio di "suggeritore interessato", che curi, anche tecnicamente, operazioni finalizzate a raggiungere obiettivi illeciti o elusivi, oppure occupi la posizione del mediatore tra vari soggetti per il raggiungimento di benefici non spettanti, o, ancora, si proponga come ideatore di operazioni complesse, elusive oppure evasive.

In tutte le ipotesi elencate, o nelle altre simili, deve riconoscersi il concorso di tale soggetto nelle condotte illecite addebitabili anche, ma non solo, alla società. Ne discende che in queste ipotesi vada riconosciuta anche al terzo la soggettività passiva alle sanzioni, ai sensi del citato art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 .

Ovviamente i principi enunciati vanno poi confrontati con la condotta concretamente addebitabile al terzo, e nel caso di specie al professionista. Occorre infatti pur sempre un accertamento in fatto, cui è deputato il giudice di merito in base ai concreti addebiti portati dall'atto di contestazione o da quello irrogativo della sanzione.

Tutto ciò chiarito, nel caso di specie il giudice regionale, sia pur succintamente, ha rilevato che l'Agenzia delle entrate, dopo aver indirizzato le sue contestazioni nei confronti della società, definendo in un momento successivo il rapporto fiscale e sanzionatorio con questa - e con ciò dunque riconoscendo la sua "vitalità" -, ha ritenuto di irrogare le sanzioni anche al soggetto identificato come suo amministratore di fatto. Ha ritenuto che le ragioni per le quali l'ufficio aveva comminato le sanzioni al A.A., ai sensi dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 fossero contraddittorie, per aver riconosciuto l'esistenza effettiva della società, che dunque non poteva affatto costituire quella "artificiosa costruzione" dietro la quale si celava il soggetto fisico A.A., quale soggetto concretamente esercente l'attività imprenditoriale, nei cui confronti indirizzare gli addebiti delle condotte illecite contestate e le sanzioni.

Il ragionamento seguito dalla corte regionale è coerente con i principi appena illustrati.

L'Agenzia delle entrate intanto si è limitata a costruire un rapporto di sistematica equiparazione tra esistenza di un amministratore di fatto e inesistenza della società, laddove tale corrispondenza è del tutto errata, potendovi essere un amministratore di fatto al governo di una società pienamente vitale ed esistente, che pertanto non costituisce l'apparente struttura dietro cui si nasconde un imprenditore individuale;

peraltro di tutto questo nulla emerge dagli atti di causa, men che meno dal ricorso. L'ufficio non ha provato nulla, anzi, indirizzando un accertamento e sanzioni nei confronti della società, definendo poi con questa il rapporto fiscale e sanzionatorio, ne ha esplicitamente ed inequivocabilmente riconosciuto la soggettività giuridica.

Inoltre, l'Agenzia delle entrate non si è affatto preoccupata di evidenziare, anche solo genericamente, gli eventuali interessi autonomi e distinti perseguiti dall'amministratore rispetto alla compagine sociale. Mancavano, cioè i presupposti per invocare il concorso del A.A., ai sensi dell'art. 9 cit., posto che la indiscussa qualità di amministratore, sia pur di fatto, di società effettivamente esistente e vitale, poteva essere ricondotta solo nell'alveo della fattispecie regolata dall' art. 7 del D.L. 269 del 2003 .

Il ricorso in definitiva va rigettato. Nulla va liquidato quanto alle spese di causa, per essere rimasto intimato il contribuente.

## **Documenti citati**



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza