

15441.22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

tributi

FEDERICO SORRENTINO	Presidente	
ANDREINA GIUDICEPIETRO	Consigliere rel.	R.G. N. 22873/2016
DE ROSA MARIA LUISA	CONSIGLIERE	Cron.
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere	UC - 10/03/2022
FILIPPO D'AQUINO	Consigliere	
GIUSEPPE NICASTRO	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n.22873/2016 proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata *ope legis* in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende.

- *ricorrente* -

contro

BS, rappresentato e difeso dall'avv. Gabriele Escalar, presso cui sono elettivamente domiciliati in Roma al viale Mazzini n.11.

- *controricorrente* - *ricorrente incidentale* -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Emilia - Romagna n.1558/2/16, pronunciata il 6 aprile 2016, depositata il 9 giugno 2016 e non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 10 marzo 2022 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

FATTI DI CAUSA401
2022

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con un unico motivo contro BS, che resiste con controricorso e spiega ricorso incidentale condizionato, avverso la sentenza n.1568/2/16, pronunciata il 6 aprile 2016, depositata il 10 giugno 2016 e non notificata, con la quale la Commissione tributaria regionale della Emilia – Romagna ha accolto l'appello del contribuente contro la decisione della Commissione tributaria provinciale di Modena, che aveva rigettato il ricorso, ritenendo provato il coinvolgimento dell'originario ricorrente a titolo di concorso, ex art.9 d.lgs. n.472/1997, nelle violazioni tributarie commesse da diverse società di capitali con operazioni promosse dalla dall'ing. B, quale rappresentante della società società S s.r.l.

2. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 10 marzo 2022, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197.

Parte controricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo del ricorso principale, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la ricorrente Agenzia denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 7 d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito senza modifiche dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, nonché degli artt. 5, 9, e 11 d.lgs.18 dicembre 1997, n.472, per avere il giudice *a quo* ritenuto che la limitazione della responsabilità alla sola persona giuridica, prevista dalla disposizione, operi anche nell'ipotesi di concorso di persone nella violazione di norme tributarie, disciplinato dall'art. 9 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Nel caso in discussione le sanzioni sono state irrogate in quanto l'Ufficio aveva contestato a SB, legale rappresentante della società S s.r.l., il concorso — ex art. 9 del d.lgs. n. 472/1997 — nelle violazioni tributarie commesse dalle società il M s.r.l., I G

s.r.l., C s.r.l., (CL , CF S.p.A.,
 CB : s.r.l.l, S Spa e G s.r.l., e,
 inoltre veniva sanzionata la responsabilità in solido ex artt. 9 e 11 del
 d.lgs 472/97, della stessa società S s.r.l., per le medesime violazioni.

Quindi, oltre che nei confronti di SB per concorso c.d.
 esterno, la sanzione è stata irrogata sia alle società contribuenti, sia
 alla società S s.r.l., responsabile in solido con il legale
 rappresentante per le violazioni commesse.

Si tratta di sanzione irrogata per concorso c.d. esterno nelle
 violazioni tributarie contestate alla società contribuente principale
 evasore d'imposta.

Secondo la ricorrente, il principio della riferibilità della sanzione alla
 sola persona giuridica di cui all'art. 7 del d.l. n. 269/2003 non è
 applicabile nella fattispecie, in quanto esso si riferisce ai rapporti
 "interni" tra la società persona giuridica ed il proprio legale
 rappresentante, non alle ipotesi di concorso esterno di un soggetto
 (persona fisica) con una società terza.

Infatti, secondo l'ufficio ricorrente, l'art. 7, comma 1, di. n. 269 del
 2003, laddove statuisce che « Le sanzioni amministrative relative al
 rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono
 esclusivamente a carico della persona giuridica», escluderebbe
 l'applicabilità delle sanzioni, per il concorso negli illeciti tributari puniti
 con sanzioni amministrative, soltanto relativamente alle persone
 fisiche titolari di organi della stessa società contribuente, con
 personalità giuridica, che abbiano materialmente commesso la
 violazione dalla quale quest'ultima ha tratto vantaggio.

L'esclusione della punibilità, quindi, riguarderebbe soltanto le
 persone fisiche legate da rapporto organico alla persona giuridica
 contribuente cui è imputata la violazione sanzionata, come
 testimonierebbe *l'incipit* della disposizione, riferendosi alle «sanzioni

amministrative relative al rapporto fiscale», dato testuale che, secondo l'Amministrazione ricorrente, anche a prescindere dal successivo avverbio «esclusivamente», circoscriverebbe l'esenzione da responsabilità alle sole persone fisiche che, tramite il rapporto organico, si immedesimano nella persona giuridica contribuente, nel nome e per conto della quale operano.

Non vi sarebbe invece ragione, sempre secondo l'Amministrazione ricorrente, in base al predetto dato testuale, di escludere che rispondano delle violazioni, e delle relative sanzioni amministrative, anche le persone fisiche che, come lo stesso B, non agendo in nome e per conto della persona giuridica che ha commesso l'illecito tributario, abbiano comunque concorso alla realizzazione di quest'ultimo, in virtù di un rapporto, con la prima, diverso da quello di immedesimazione organica.

Sarebbe infatti comunque applicabile, in tal caso, l'art. 9 d.lgs. n. 472 del 1997, per il quale «Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso».

Inoltre, secondo l'Ufficio, qualora tali persone fisiche "esterne" avessero commesso la violazione nell'esercizio delle loro funzioni od incombenze di dipendenti, rappresentanti o amministratori, anche di fatto, di altra società (o associazione od ente), con o senza personalità giuridica, anche quest'ultima, e nel caso di specie la S s.p.a., sarebbe responsabile in solido, ex art. 11 d.l. n. 269 del 2003, delle relative sanzioni amministrative.

In tal senso deporrebbero ragioni di ordine logico e sistematico, che si evincono dalle norme generali in materia di sanzioni tributarie, quali

quella del concorso di persone di cui all'art. 9, la disposizione sull'autore mediato ex art. 10, l'art. 11, sulla responsabilità individuale del dipendente, rappresentante legale o negoziale o da un soggetto in rapporto organico con l'ente, ferma restando la responsabilità solidale della organizzazione di riferimento.

L'Agenzia delle entrate ritiene, dunque, che, in tale contesto, la responsabilità del consulente può configurarsi: a) come responsabilità diretta esclusiva ex art. 5; b) come responsabilità esclusiva in luogo dell'autore della violazione, ossia quale autore mediato ex art. 10; c) come responsabilità in concorso con altri, ex art. 9; d) come responsabilità diretta ex art. 11, con obbligazione solidale dell'imprenditore individuale o dell'ente privo di personalità giuridica, qualora il consulente assuma la veste di rappresentante negoziale o dipendente dell'ente.

Se il consulente, per la propria attività, non rispondesse delle violazioni commesse in concorso con la persona giuridica vi sarebbe un'ingiustificata divaricazione tra la sua posizione e quella del consulente di un'impresa individuale, che invece risponderebbe secondo le comuni regole sul concorso.

2. Preliminarmente, deve rilevarsi che, con la memoria, il controricorrente ha eccepito il giudicato a lui favorevole a seguito delle ordinanze di questa Corte, del 22 maggio 2020, nn. 9449 e 9451, intervenute tra le stesse parti, che hanno rigettato i ricorsi dell'Agenzia delle entrate con riferimento all'impugnativa dell'atto di irrogazione delle sanzioni a carico dell'ing. B e della società S, con riguardo alle contestazioni di concorso per le violazioni e relative sanzioni, irrogate in via principale a C s.r.l. e G s.r.l. per l'anno di imposta 2005.

A ciò si aggiunga, come rilevato nel controricorso, che con la sentenza n. 789/14, pronunciata il 10 marzo 2014 e depositata il 16

aprile 2014, passata in giudicato il 7 gennaio 2015 la C.t.r. dell'Emilia - Romagna ha definitivamente annullato anche l'atto di contestazione n. X con cui, come si è visto, l'Ufficio aveva irrogato una sanzione ad S per il suo preteso concorso nelle pretese violazioni commesse dalla società S per il periodo d'imposta 2004, non solo perché ha ritenuto abrogata la disciplina del concorso di persone dall'art. 7 del decreto-legge n. 269, ma anche perché ha escluso che vi sia stato un concorso "di un organo della società ricorrente nella commissione dell'illecito", avendo accertato che la "supposta prova" di tale "corresponsabilità" è "...assolutamente insufficiente, per non dire labile ed evanescente" in quanto "si tratterebbe della mera affermazione difensiva di un singolo non supportata da alcuna documentazione versata nel presente procedimento" costituita "dalla dichiarazione generica espressa dal consulente della terza società la S Spa non supportata da alcuna prova concreta in merito alla veridicità del fatto".

Il ricorso, dunque, va rigettato con riferimento a tali annualità, in relazione alle ipotesi di concorso nelle violazioni tributarie imputate a C s.r.l. ed a G s.r.l. (per l'anno di imposta 2005) e S (per l'anno di imposta 2004), per l'esistenza del giudicato favorevole al controricorrente.

Il controricorrente, invoca, quindi, l'efficacia espansiva del giudicato esterno, trattandosi, per le altre annualità in contestazione, anche con riferimento alle ipotesi di concorso in analoghe violazioni imputabili in via principale ad altre società contribuenti, della soluzione di medesime questioni, sulla base di identici presupposti di fatto.

E' noto che «quando due giudizi abbiano ad oggetto un medesimo negozio o rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di

diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituente indispensabile premessa logica della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato precludono l'esame del punto accertato e risolto, anche nel caso in cui il successivo giudizio ha delle finalità diverse da quelle che costituiscono lo scopo ed il *petitum* del primo» (Cass., Sez. 1, sent. 20 luglio 1995, n. 7891; Cass., Sez. U., 16 giugno 2006, n. 13916; Cass., Sez. 5, sent. 29 luglio 2011, n. 16675).

Tuttavia, nel caso di specie, gli accertamenti oggetto del giudicato sembrano riguardare fattispecie analoghe, ma si riferiscono a diverse società in relazione a differenti anni di imposta, per cui non può invocarsi l'automatica efficacia espansiva del giudicato esterno, dovendosi verificare gli elementi fattuali per ciascuna fattispecie in contestazione.

Deve, però, rilevarsi che il ricorso è comunque infondato.

Come chiarito da questa Corte con le ordinanze nn. 9448, 9449, 9450 e 9451 del 22/5/2020, <<in tema di violazioni tributarie, ai sensi dell'art. 7 d.l. n. 260 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. (In applicazione del principio, la S. ha ritenuto irrilevante, nella specie, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 d.l. cit. sollevata per ritenuta discriminazione tra i suddetti soggetti, risolvendosi nell'estensione del preteso trattamento deteriore e nell'introduzione di una nuova ipotesi di responsabilità in violazione del principio di legalità)>>.

Nell'ampia motivazione di tali ordinanze, alla quale si rimanda, la Corte ha chiarito che l'esclusione del concorso sanzionabile di terzi concorrenti nella violazione della contribuente persona giuridica è fondata, sull'inequivoco dato testuale del ridetto art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, il quale tanto nel titolo («Riferibilità esclusiva alla persona giuridica...»), quanto nel disposto («...sono esclusivamente a carico della persona giuridica...»), esprime in maniera chiara la volontà legislativa di riferire le sanzioni amministrative tributarie esclusivamente alla persona giuridica contribuente (in conformità alla dichiarata intenzione, espressa nella relazione governativa al d.l. in questione, di superare, quanto meno per le strutture imprenditoriali complesse, lo schema personalistico di imputazione delle sanzioni previgente).

Tale assunto trova conferma nella clausola di compatibilità di cui al terzo comma della stessa norma, sull'applicabilità del precedente art. 9 d.lgs. n. 472 del 1997, al fine di configurare il concorso di ulteriori soggetti nella stessa violazione, indipendentemente dalla sussistenza, o meno, di una loro relazione organica (formale o fattuale) con la stessa persona giuridica. H

La Corte ha anche evidenziato come non sia rilevante, ai fini della decisione, l'ipotetica illegittimità costituzionale del trattamento deteriore che si assume riservato, per effetto del cosiddetto "doppio binario", ai terzi concorrenti "esterni" nelle violazioni commesse da una contribuente che non sia una persona giuridica, atteso che essa non potrebbe comunque giustificare un'interpretazione adeguatrice dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003 che si risolvesse nell'estensione del ritenuto peggior trattamento anche a chi (come nel caso di specie) abbia concorso nelle violazioni tributarie di una persona giuridica, conducendo, in violazione del principio di legalità, alla creazione di una fattispecie di responsabilità che il legislatore ha invece espressamente

escluso, limitandola esplicitamente alla sola contribuente dotata di personalità giuridica.

Infine, nelle citate ordinanze, si precisa anche che, nella specie, l'amministrazione non ha imputato al controricorrente di aver agito, con la condotta che integrerebbe il preteso concorso sanzionabile nella violazione tributaria della società di capitali contribuente, al fine di perseguire un proprio interesse personale (circostanza, peraltro, esclusa in fatto dalla stessa sentenza impugnata, e non contestata dalla ricorrente, se non sotto il profilo della sua irrilevanza rispetto alle fattispecie legali astratte applicabili). Tanto meno l'Ufficio ha sostenuto che la struttura societaria della contribuente costituisse un mero strumento fittizio del quale il controricorrente si sia servito per conseguire un proprio vantaggio fiscale indebito.

Pertanto, non vengono in rilievo i presupposti fattuali sulla base dei quali la giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto in alcuni casi che, nonostante il dettato dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, trovi applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse esclusivamente proprio, e sia quindi sanzionabile la 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 (Cass. 09/05/2019, n. 12334, e giurisprudenza ivi citata in motivazione, *ex plurimis*), 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 (Cass. 18/04/2019, n. 10975; cfr. altresì, in motivazione, Cass. 08/03/2017, n. 5924 e Cass. 28/08/2013, n. 19716).

Pertanto il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente.

Rilevato che risulta soccombente l'Agencia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- *quater*, d.P.R. 30 maggio n. 115 (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agencia delle entrate al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 13.500,00 per compensi, oltre il 15% per spese generali, i.v.a. e c.p.a. come per legge.

Il Presidente
(Federico Sorrentino)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
16 MAG 2022

Il Cancelliere
Mariano Morgante

