

Cass. civ., Sez. VI - 5, Ord., (data ud. 29/09/2022) 27/10/2022, n. 31739

SPESE GIUDIZIALI CIVILI

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE SESTA CIVILE

SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUCIOTTI Lucio - Presidente -

Dott. SUCCIO Roberto - Consigliere -

Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA M.G. - rel. Consigliere -

Dott. PENTA Andrea - Consigliere -

Dott. CHIESI Gian Andrea - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al numero 19798 del ruolo generale dell'anno 2021, proposto da:

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

- ricorrente -

contro

A.A.;

- intimato -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna n. 32/08/2020, depositata in data 11 gennaio 2021;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 29 settembre 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

Svolgimento del processo

CHE:

1. A.A. impugnò l'avviso d'irrogazione di sanzioni per evasione Ires, Irap, Iva, per il periodo d'imposta 2013, notificatogli, ai

sensi del [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9](#), quale amministratore di fatto di Antical Planet Srl in quanto concorrente con la società, nella commissione della violazione tributaria concernente l'omessa dichiarazione e l'omesso versamento delle imposte a seguito dell'emersa fittizia costituzione della sede sociale in (Omissis).

2. La Commissione tributaria provinciale di Rimini con la sentenza n. 378/1/2019 rigettò il ricorso.

3. Avverso la suddetta sentenza la contribuente propose ricorso dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna che, con la sentenza n. 32/08/2020, depositata l'11 gennaio 2021, lo accolse.

4. La CTR, per quanto, di interesse ha osservato che: 1) la disciplina di cui al [D.L. n. 269 del 2003, art. 7](#), secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono irrogabili a carico della persona giuridica non trovava applicazione nell'ipotesi in cui il rappresentante legale o amministratore della società avesse agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente quale "schermo o paravento" per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio; 2) nella specie, la fittizia indicazione di una sede legale al fine di ottenere vantaggi fiscali non comportava alcuna responsabilità tributaria di colui che aveva agito per conto della persona giuridica, essendo l'attività sociale reale e non fittizia e avendo agito il singolo in nome e per conto della società e non beneficiando direttamente dei pagamenti.

5. Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, propone ricorso per cassazione affidato a due motivi; il contribuente è rimasto intimato.

6. Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato [art. 380 bis](#) c.p.c., risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Motivi della decisione

CHE:

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9](#), [D.L. n. 269 del 2003, art. 7](#), nonché degli [artt. 2727, 2729](#) e 2697 c.c., [art. 115](#) c.p.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto illegittimo l'avviso di irrogazione di sanzioni in questione in quanto, nella specie, non sussistevano i presupposti per la deroga al principio di cui all'art. 7 cit. difettando la Antical Srl del carattere di fittizietà, non potendo valere come "schermo" di interessi privati per il solo fatto di essere stata fittiziamente costituita all'estero senza che l'Ufficio ne avesse messo in dubbio l'esistenza e l'operatività. In particolare, ad avviso della ricorrente, la circostanza che non si trattasse di una cartiera, quanto semmai di una società esterovestita, non poteva essere considerato di per sé motivo per disapplicare le sanzioni in capo all'amministratore di fatto senza valutare se quest'ultimo risultasse effettivo beneficiario delle violazioni tributarie della società artificiosamente costituita, il che, nella specie, risultava dai continui bonifici disposti - come rilevato dalla G.d.F. e dedotto nell'allegato avviso di accertamento nei confronti della società- dai conti correnti intestati alla società Antical, a ristretta base familiare, in favore dell'amministratore e dei soci medesimi.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di fatti controversi e decisivi per il giudizio per avere la CTR ritenuto illegittimo l'atto di irrogazione delle sanzioni senza considerare i numerosi elementi di prova offerti dall'Ufficio a sostegno della artificiosa costituzione della società Antical finalizzata ad ottenere vantaggi personali (anche) in capo alla contribuente.

3. I motivi - da trattare congiuntamente per connessione- sono entrambi fondati.

3.1. Va premesso che nella fattispecie in esame si verte pacificamente in un'ipotesi di c.d. esterovestizione per la cui configurabilità "al fine di stabilire se il reddito prodotto da una società possa essere sottoposto a tassazione in Italia, è decisivo il fatto che l'adozione delle decisioni riguardanti la direzione e la gestione dell'attività di impresa avvenga nel territorio italiano, nonostante la società abbia localizzato la propria residenza fiscale all'estero ([Cass. 06/07/2021, n. 19000](#); [Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697](#); [Cass. Sez. 5, del 7/2/2013, n. 2869](#); [Cass. Sez. 5, 21/12/2018, n. 33234](#)). Questa Corte ha, infatti, precisato che la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale", deve ritenersi

coincidente con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (in tal senso, [Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697](#); sulla stessa linea si è posta la Corte di giustizia nella sentenza del 28 giugno 2007, C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl).

3.2. In materia di sanzioni amministrative tributarie vige il principio (mutuato dal diritto penale) della responsabilità personale dell'autore della violazione stabilito dal [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2](#) comma 2, secondo cui "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione". In deroga a tale principio, nonchè in deroga al [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11](#), che prevede la responsabilità solidale delle società (con o senza personalità giuridica) nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione, il [D.L. n. 269 del 2003, art. 7](#), convertito nella [L. n. 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, poichè 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 del [D.L. n. 269 del 2003, 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. Conferma tale conclusione Partii 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 [D.L. n. 269 del 2003](#), ex art. 7, ma trova applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse esclusivamente proprio (conformile conclusioni di Sez.5 n. 12334/2019; n. 28331/ 2018; Sez.5 n. 5924/2017; Sez.5 19716/2013).

In particolare, la giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto che in alcuni casi, nonostante il dettato del [D.L. n. 269 del 2003, art. 7](#), 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, poichè in tal caso la persona giuridica è una mera fictio creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicchè 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](#)).

Invero, il principio secondo cui "Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, [D.L. n. 269 del 2003](#), ex art. 7, (conv. con modif. in [L. n. 326 del 2003](#)), sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto di cui al [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9](#), che non può costituire deroga al predetto art. 7, ad esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del [D.Lgs. n. 472](#), ma solo in quanto compatibili" ([Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 25284 del 25/10/2017](#), Rv. 645980 - 01) non può ritenersi operante anche

nell'ipotesi di società artificiosamente costituita poichè in tal caso la persona giuridica è una mera "fictio" creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicchè non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente ([Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10975 del 18/04/2019](#)).

Questa Corte ha recentemente ribadito ([Cass. 13/11/2020, n. 25757](#) (in connessione con [Cass. 22/05/2020, n. 9448](#)), il principio per il quale "In tema di violazioni tributarie, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione di cui al [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2](#), comma 2, prevista in caso di riferibilità della sanzione alla persona giuridica [D.L. n. 269 del 2003](#), ex art. 7, comma 1, (conv. con modif. dalla [L. n. 326 del 2003](#)), si applica soltanto quando la persona fisica che ha realizzato la violazione abbia agito nell'interesse ed a vantaggio della persona giuridica, effettiva beneficiaria della condotta, ma non anche quando abbia operato nel proprio esclusivo interesse, poichè, in tal caso, viene meno la "ratio" che giustifica l'applicazione della disposizione di cui all'art. 7" ([Cass. sez. 5, n. 36510 del 2021](#)).

Al riguardo ha sostenuto questa Corte che "il menzionato art. 7 intende regolamentare le ipotesi in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente, e, in particolare, l'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima", ma non nel caso in cui la persona fisica sia "esclusivo beneficiario delle violazioni contestate", nel qual caso "non sussiste detta differenza, atteso che quest'ultimo è, al tempo stesso, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera fictio, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica" ([Cass. n. 19716 del 2013](#), in motivazione; conf. [Cass. n. 5924 del 2017](#), in motivazione; [Cass. n. 10975 del 2019](#)).

3.3. Nella sentenza impugnata, la CTR - premesso che con l'atto in questione si contestava a B.B., nella sua qualità di amministratore della società, di avere avuto un ruolo nella gestione e nella violazione afferente all'omessa tenuta della contabilità prodromica all'evasione dei tributi agendo con l'intento specifico di sottrarre all'erario ingente materia imponibile mediante la partecipazione a costituire una sede legale estera fittizia che aveva determinato le violazioni della normativa tributaria e mediante lo sfruttamento di tale fittizia sede legale al fine di perseguire obiettivi di interesse privato esulanti dall'attività di impresa (pag. 8-9) - ha mal governato i suddetti principi per avere escluso la responsabilità concorrente, ai fini sanzionatori, della contribuente- amministratrice in considerazione della reale esistenza e operatività dell'attività sociale non potendo, a suo avviso, essere paragonata alla costituzione di una società fittizia - utilizzabile quale "schermo o paravento" per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio - la fittizia indicazione di una sede legale al fine di ottenere vantaggi fiscali (c.d. esteroinvestizione) e avendo "agito il singolo effettivamente in nome e per conto della società non beneficiando direttamente dei pagamenti"; con ciò, senza considerare le circostanze di fatto, emerse in sede di indagine, di cui al p.v.c. del G.d.F. posto a fondamento dell'accertamento nei confronti della società (sistematicità di bonifici dai conti correnti intestati alla società in favore dei componenti della famiglia C.C. nonché di prelevamenti in contanti da parte degli stessi; bonifici delle somme incassate a titolo di ricavi della società non unicamente in favore dei fornitori della stessa ma direttamente sui conti personali dei componenti della famiglia C.C. v. pagg. 13-15 del ricorso) al fine di stabilire se, nella specie, la contribuente-amministratrice avesse agito nel proprio interesse esclusivo, quale effettiva beneficiaria delle violazioni tributarie atteso che l'accertato carattere non di cartiera della società Antical non valeva ad escludere di per sè il possibile utilizzo dell'ente da parte del rappresentante/amministratore quale "schermo" per perseguire gli illeciti tributari a proprio esclusivo vantaggio.

4. In conclusione, il ricorso va accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia- Romagna, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia- Romagna, in diversa composizione.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 ottobre 2022