

Sanzioni

Il consulente non risponde delle violazioni tributarie contestate alle persone giuridiche

Cassazione, Sez. trib., Ord. 16 maggio 2022 (10 marzo 2022), n. 15441 - Pres. Sorrentino - Rel. Giudicepietro

Sanzioni - Violazioni di norme tributarie - Responsabilità a carico della persona giuridica per le sanzioni amministrative - Sussistenza - Responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche - Esclusione - Rapporto organico delle persone fisiche con l'ente - Irrilevanza - Concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria - Sanzioni - Applicabilità

In tema di violazioni tributarie, ai sensi dell'art. 7, comma 1, D.L. n. 269/2003, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 326/2003, 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. 472/1997 i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica.

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con un unico motivo contro B.S., che resiste con controricorso e spiega ricorso incidentale condizionato, avverso la sentenza n. 1558/2/16, 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, D.Lgs. n. 472/1997, ex art. 9 nelle violazioni tributarie commesse da diverse società di capitali con operazioni promosse dalla dall'ing. B., quale rappresentante della società S. S.r.l.

2. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 10 marzo 2022, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u.c., e art. 380-bis1 c.p.c., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal D.L. 31 agosto 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 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente Agenzia denuncia la violazione e la falsa applicazione

del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7 convertito senza modifiche dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, nonché del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 5, 9, e 11 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 dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 9.

Nel caso in discussione le sanzioni sono state irrogate in quanto l'Ufficio aveva contestato a B.S., legale rappresentante della società S. S.r.l., il concorso - D.Lgs. n. 472/1997, ex art. 9 - nelle violazioni tributarie commesse dalle società il M. S.r.l., I.G. S.r.l., C. S.r.l., C. L., C. F. S.p.A., C. A. B. S.r.l.l, S. C. S.p.A. e G. S.r.l., e, inoltre veniva sanzionata la responsabilità in solido D.Lgs. n. 472/1997, ex artt. 9 e 11 della stessa società S. S.r.l., per le medesime violazioni.

Quindi, oltre che nei confronti di B.S. 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 al D.L. n.

269/2003, art. 7 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, il D.L. n. 269/2003, art. 7, comma 1, 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’esonero 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, il D.Lgs. n. 472/1997, art. 9 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, D.L. n. 269/2003, ex art. 11 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. 789/2014, 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. (omissis) 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. C. per il periodo d’imposta 2004, non solo perché ha ritenuto abrogata la disciplina del concorso di persone dal D.L. n. 269, art. 7 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. C. S.p.A. 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. C. (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.

È 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 maggio 2020, "in tema di violazioni tributarie, ai sensi del D.L. n. 260/2003, art. 7 conv. in Legge n. 326/2003, 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, D.Lgs. n. 472/1997, ex art. 9 i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica. (In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto irrilevante, nella specie, la questione di legittimità costituzionale del D.L. cit., art. 7 sollevata per ritenuta discriminazione tra i suddetti soggetti, risolvendosi nell'estensione del preteso trattamento peggiore 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 D.L. n. 269/2003, ridetto art. 7 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 comma 3 della stessa norma, sull'applicabilità del D.Lgs. n. 472/1997, precedente art. 9 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.

La Corte ha anche evidenziato come non sia rilevante, ai fini della decisione, l'ipotetica illegittimità costituzionale del trattamento peggiore che si assume riservato, per effetto del c.d. 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 del D.L. n. 269/2003, art. 7 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 integrebbe il preteso concorso sanzionabile nella violazione tributaria della società di capitali contribuente, al fine di perseguire un proprio interesse personale (circo- stanza, peraltro, esclusa in fatto dalla stessa sentenza impugnata, e non contestata dalla ricorrente, se non sotto il profilo della sua irrilevanza rispetto alle fatti- specie legali astratte applicabili). Tanto meno l'Ufficio ha sostenuto che la struttura societaria della contri- buente costituisca 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 del D.L. n. 269/2003, art. 7 trovi applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse esclusivamente pro- prio, 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. 9 maggio 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 *factio* creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente (Cass. 18 aprile 2019, n. 10975; cfr. altresì, in motivazione, Cass. 8 marzo 2017, n. 5924 e Cass. 28 agosto 2013, n. 19716).

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

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle entrate, ammessa alla prenotazione a debito del con- tributo unificato per essere Amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio, n. 115, art. 13, comma 1-*quater* (Cass. 29 gennaio 2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 13.500 per compensi, oltre il 15% per spese gene- rali, IVA e c.p.a. come per legge.

Cassazione, Sez. trib., Ord. 6 maggio 2022 (10 marzo 2022), n. 14364 - Pres. Sorrentino - Rel. Giudicepietro

Sanzioni - Violazioni di norme tributarie - Violazioni tributarie dell'ente avente personalità giuridica - Responsa- bilità del consulente - Esclusione - Condotta finalizzata all'ottenimento di vantaggi personali - Sanzioni a carico del consulente - Applicabilità

Il consulente non risponde per le violazioni tributarie dell'ente avente personalità giuridica e delle sanzioni che ne derivano, salvo che l'Ufficio dimostri che la condotta del professionista fosse finalizzata ad ottenere vantaggi personali. Tale conclusione deriva dal chiaro tenore letterale dell'art. 7 del D.L. n. 269/2003, secondo cui l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni tributarie della persona giuridica vanno rivolte solo a quest'ultima.

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con un unico motivo contro la società S. S.r.l. in liquidazione (già S. - A. i. S. C. F. S.p.A.), in persona del liquidatore *pro tempore*, e B.S., che resistono con controricorso e spiegano 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 Emi- lia-Romagna ha accolto l'appello dei contribuenti contro la decisione della Commissione tributaria

provinciale di Modena, che aveva rigettato il ricorso, ritenendo provato il coinvolgimento degli originari ricorrenti a titolo di concorso, D.Lgs. n. 472/1997, *ex* art. 9 nelle violazioni tributarie commesse da diverse società di capitali con operazioni promosse dalla società S. e dall'ing. B.

2. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 10 marzo 2022, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u.c., e art. 380-*bis*1 c.p.c., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168, conv. in Legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Parti controricorrenti hanno depositato memoria.

Ragioni della decisione

1. Con l'unico motivo del ricorso principale, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente Agenzia denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7 convertito senza modifiche dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, nonché del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 5, 9, e 11 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 dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 9.

Nel caso in discussione le sanzioni sono state irrogate in quanto l'Ufficio aveva contestato a B.S., legale rappresentante della società S. S.r.l., il concorso - del D.Lgs. n. 472/1997, ex art. 9 - nelle violazioni tributarie commesse dalle società il M. S.r.l., I.G. S.r.l., C. S.r.l., C. L., C. F. S.p.A., C. A. B. S.r.l., S. C. S.p.A. e G. S.r.l., e, inoltre, veniva sanzionata la responsabilità in solido del D.Lgs. n. 472/1997, ex artt. 9 e 11 della stessa società S., per le medesime violazioni.

Quindi, oltre che nei confronti di B.S. 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 al D.L. n. 269/2003, art. 7 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, la c.d. Legge n. 269/2003, art. 7, comma 1, 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, il D.Lgs. n. 472/1997, art. 9 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, D.L. n. 269/2003, ex art. 11 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, i controricorrenti hanno eccepito il giudicato ad essi 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 Cimes S.r.l. e Gicrem S.r.l. per l'anno di imposta 2005.

Il ricorso, dunque, va rigettato con riferimento a tale annualità, in relazione alle ipotesi di concorso nelle violazioni tributarie imputate a Cimes S.r.l. ed a Gicrem S.r.l., per l'esistenza del giudicato favorevole ai controricorrenti.

I controricorrenti invocano, 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.

A ciò si aggiunga, come rilevato nel controricorso, che con la sentenza n. 789/2014, pronunciata il 10 marzo 2014 e depositata il 16 aprile 2014, passata in giudicato il 7 gennaio 2015 (allegato n. 18 al ricorso in appello) la C.T.R. dell'Emilia-Romagna ha definitivamente annullato anche l'atto di contestazione n. (omissis) con cui, come si è visto, l'Ufficio aveva irrogato una sanzione ad S. per il suo preteso concorso nelle violazioni commesse dalla società S. C. per il periodo d'imposta 2004, non solo perché ha ritenuto abrogata la disciplina del concorso di persone dal D.L. n. 269, art. 7 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. C. S.p.A. non supportata da alcuna prova concreta in merito alla veridicità del fatto".

È 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 maggio 2020, "in tema di violazioni tributarie, ai sensi del D.L. n. 260/2003, art. 7 conv. in Legge 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, D.Lgs. n. 472/1997, ex art. 9 i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica. (In applicazione del principio, la S.C. 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 D.L. n. 269/2003, ridetto art. 7 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 comma 3 della stessa norma, sull'applicabilità del D.Lgs. n. 472/1997, precedente art. 9 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.

La Corte ha anche evidenziato come non sia rilevante, ai fini della decisione, l'ipotetica illegittimità costituzionale del trattamento peggiore che si assume riservato, per effetto del c.d. 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 del D.L. n. 269/2003, art. 7 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

irrelevanza rispetto alle fattispecie legali astratte applicabili). Tanto meno l'Ufficio ha sostenuto che la struttura societaria della contribuente costituisca 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 del D.L. n. 269/2003, 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. 9 maggio 2019, n. 12334, e giurisprudenza ivi citata in motivazione, *ex plurimis*), o che abbia artificiosamente costruito una società per fini illecite 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 aprile 2019, n. 10975; cfr. altresì, in motivazione, Cass. 8 marzo 2017, n. 5924 e Cass. 28 agosto 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'Agenzia delle entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere Amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio, n. 115, art. 13, comma 1-*quater* (Cass. 29 gennaio 2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 13.000 per compensi, oltre il 15% per spese generali, IVA e c.p.a. come per legge.

Responsabilità della persona giuridica per le violazioni tributarie: riflessi amministrativi e penali

di Leda Rita Corrado (*)

Ancora una volta la Corte di cassazione, con le ordinanze nn. 14364/2022 e 15441/2022, esclude il concorso del consulente nelle violazioni tributarie in ragione della riferibilità esclusiva delle sanzioni amministrative alla persona giuridica, ex art. 7 del D.L. n. 269/2003. Rimangono aperte le questioni relative alla compatibilità di tale disciplina con i principi di diritto punitivo contenuti nel D.Lgs. n. 472/1997 e ai suoi legami con la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato, ex D.Lgs. n. 231/2001.

La posizione espressa dall'Agenzia delle entrate

L'Amministrazione finanziaria irroga sanzioni amministrative per violazioni tributarie nei confronti di una persona fisica e della società di capitali della quale è legale rappresentante, contestando, alla prima, di avere concorso ex art. 9, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 nelle violazioni tributarie commesse da altre società di capitali mediante operazioni dallo stesso promosse e, alla seconda, di essere obbligata solidalmente al pagamento delle sanzioni inflitte al proprio rappresentante legale ex art. 11 del medesimo decreto (1).

La contestazione si fonda sull'interpretazione dell'art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (2) che la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle entrate ha assunto nella circolare

del 21 giugno 2004, n. 28/E: secondo tale esegesi, l'esclusione della responsabilità a titolo concorsuale riguarderebbe soltanto le persone fisiche legate da un rapporto organico alle società e agli enti con personalità giuridica cui sia riferibile la condotta evasiva, mentre ne risulterebbero estranei altri soggetti (3).

La soluzione della Corte di cassazione

Nelle ordinanze nn. 14364 e 15441 del 2022 la Sezione tributaria della Corte di cassazione esclude il concorso sanzionabile di terzi (4) nella violazione del contribuente persona giuridica, sostenendo che la rubrica ("Riferibilità esclusiva alla persona giuridica [...]") e la *littera* ("Le sanzioni [...] sono esclusivamente a carico della persona giuridica") dell'art. 7, D.L. n. 269/2003 siano inequivoche manifestazioni della

(*) *Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista, Avvocato in Genova*

(1) La fattispecie concreta non è descritta nell'ordinanza in commento.

Dalle ordinanze pronunciate con riferimento a diverse società e ad altri periodi d'imposta (Cass., Sez. trib., 22 maggio 2020, nn. 9448, 9449, 9450 e 9451) si apprende che la società di capitali, nella persona del proprio legale rappresentante, avrebbe proposto una complessa operazione finanziaria ad un'altra società di capitali, al fine di consentire a quest'ultima di ottenere indebiti risparmi d'imposta: in particolare, la società contribuente avrebbe concluso con una società ubicata nella Repubblica ceca un mutuo azionario ed un connesso pegno su titoli, attraverso i quali sarebbero state simulate inesistenti scommesse sui risultati economici di società, a loro volta inesistenti o sconosciute, con sede in paradisi fiscali, allo scopo effettivo di ridurre illegittimamente la base imponibile IRES della società italiana attraverso l'integrale deduzione dei costi sostenuti per le commissioni pagate alla società ceca e l'esclusione, nella misura del 95% ai sensi dell'art. 89 T.U.I.R., dei pretesi dividendi, in realtà meramente fittizi. L'Ufficio precedente contesta al legale rappresentante della società di consulenza il concorso nelle violazioni tributarie della società

contribuente, per aver promosso l'adesione all'operazione finanziaria fornendo gli strumenti negoziali necessari alla sua realizzazione e svolgendo un ruolo di collegamento tra tutti i soggetti coinvolti, e alla società di consulenza di essere responsabile solidale per il pagamento delle sanzioni amministrative.

(2) In base all'art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica" (comma 1), mentre "le disposizioni del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 si applicano in quanto compatibili" (comma 3).

(3) Secondo tale esegesi, la disciplina *de qua* "riguarda [...] solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica", mentre "per i soggetti diversi da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa - se diverso dall'autore della violazione stessa - ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997". Cfr. anche circolare 28 dicembre 2015, n. 22/D.

(4) Cfr. già Cass., Sez. trib., 11 marzo 2016, n. 4775, con riguardo al consulente esterno.

voluntas legis di porre le sanzioni amministrative solamente a carico della persona giuridica titolare del rapporto tributario, senza riferimento alcuno alla qualità in cui abbia agito la persona fisica (5).

Inoltre, la Suprema Corte ritiene che la clausola di compatibilità di cui al comma 3 dell'art. 7, D.L. n. 269/2003 comporti l'inapplicabilità dell'art. 9, D.Lgs. n. 472/1997 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.

Il Collegio nega infine che, nel caso di specie, sussistano i presupposti per il riespandersi della regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse proprio o comunque diverso da quello sociale (6), oppure mediante una società artificiosamente costituita per fini illeciti e personali (7).

Applicazioni giurisprudenziali

Tale ultima *ratio decidendi* ricollega espressamente le ordinanze in commento all'elaborazione pretoria in materia di responsabilità per concorso per le violazioni tributarie contestate a società o enti con personalità giuridica.

Nel sistema organico del D.Lgs. n. 472/1997, le sanzioni amministrative tributarie sono designate guardando alle condizioni soggettive del trasgressore in conformità ai principi penalistici (8), in particolare valorizzando la punibilità diretta della persona fisica che abbia commesso o concorso a commettere la violazione (il c.d. principio di personalizzazione della sanzione) (9) anche nel caso di ente dotato di personalità giuridica, a cui è affiancata la responsabilità solidale dell'ente nel cui interesse abbia agito la persona fisica autrice della violazione (10). Questo assetto è rafforzato dall'art. 19, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che, al comma 1, introduce il principio di specialità in caso di concorrenza, per il medesimo fatto, della sanzione amministrativa e di quella penale, mentre, al comma 2, dispone la permanenza, in ogni caso, della responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati all'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato, ossia, in sintesi e per quanto rileva ai presenti fini, nei confronti dei soggetti dotati di personalità giuridica (11). Su tale impianto si è innestato il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie *ex art. 7, D.L. n. 269/2003* (12). Mediante una successione di

(5) Cfr. Cass., Sez. trib., 22 maggio 2020, n. 9449, ove si richiama il costante orientamento giurisprudenziale elaborato con riferimento alla figura dell'amministratore di fatto della persona giuridica contribuente (cfr. Cass., Sez. trib., ord. 25 ottobre 2017, n. 25284; Cass., Sez. VI-T, ord. 18 aprile 2019, n. 10975) e si evidenzia che ciò non ne esclude la pertinenza anche a fattispecie, quali quella *sub iudice*, nelle quali il preteso concorrente non sia collegato alla persona giuridica contribuente da alcun rapporto organico, neppure meramente fattuale.

(6) Cfr. Cass., Sez. trib., ord. 9 maggio 2019, n. 12334.

(7) Cfr. Cass., Sez. trib., 28 agosto 2013, n. 19716; Cass., Sez. trib., 8 marzo 2017, n. 5924; Cass., Sez. VI-T, ord. 18 aprile 2019, n. 10975; si vedano, da ultimo Cass., Sez. trib., ord. 20 ottobre 2021, n. 29038, ove si afferma che nell'ipotesi di "cartiera" la società è una mera *fictio*, utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto; Cass., Sez. trib., 25 luglio 2022, n. 23231, secondo cui nell'interposizione del gestore *uti dominus* alla società di capitali interposta, ai sensi dell'art. 37, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non ha rilievo il rapporto fiscale di quest'ultima, ma quello che fa capo direttamente all'interponente, in quanto effettivo possessore del reddito d'impresa, sicché, risultando come se il reddito fosse da lui prodotto, la fattispecie esula dal disposto di cui all'art. 7, D.L. n. 269/2003 e le violazioni, pur formalmente dell'ente collettivo, vanno riferite alla sua attività; Cass., Sez. trib., 30 novembre 2022, n. 35217.

(8) Cfr. Cass., Sez. trib., ord. 25 febbraio 2021, n. 5164.

(9) Cfr. art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione"; si veda anche la circolare 10 luglio 1998, n. 180/E, ove si conferma che il centro d'imputazione di conseguenze giuridiche è "la persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo rispetto all'obbligo tributario".

(10) Cfr. art. 11, D.Lgs. n. 472/1997.

(11) Cfr. Cass., Sez. trib., ord. 6 ottobre 2020, n. 21390.

(12) L'art. 2, comma 1, lett. l), Legge 7 aprile 2003, n. 80 ha inserito tra i principi per la riforma del sistema fiscale statale quello secondo cui "la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio". Questo principio era già presente nelle norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, contenute nella Legge 7 gennaio 1929, n. 4: secondo la Corte di cassazione, gli artt. 9, 10 e 12, Legge n. 4/1929 riguardano la responsabilità indiretta delle persone fisiche e delle persone giuridiche private per le violazioni tributarie commesse, rispettivamente, dai soggetti sottoposti alla loro vigilanza, direzione o autorità, oppure dai loro rappresentanti, e non prevedono il caso in cui il tributo sia posto a carico dell'ente fornito di personalità giuridica a cui sia ascritta l'infrazione, con la conseguenza che non sussiste responsabilità solidale del rappresentante di detto ente per il pagamento della pena pecuniaria inflitta all'ente, autore della violazione della Legge finanziaria (Cass., Sez.

norme nel tempo è stato modificato il profilo soggettivo dell'illecito tributario (13): ne è derivata la caducazione dell'obbligazione solidale del solo soggetto dotato di personalità giuridica con riferimento alle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie commesse dalla persona fisica ex art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 e la sua sostituzione con la responsabilità esclusiva della persona giuridica "e proprio in virtù della detta personalità" (14). L'art. 7, D.L. n. 269/2003 esclude quindi la responsabilità delle sole persone fisiche, mentre non realizza una cesura rispetto all'assetto precedente per le persone giuridiche, la cui responsabilità è già contemplata nel D.Lgs. n. 472/1997 in forma rafforzata (15). Né una soluzione diversa può essere fondata sul concorso di persone nella violazione tributaria, giacché l'art. 9, D.Lgs. n. 472/1997 non si pone come deroga all'art. 7, D.L. n. 269/2003, posto che questo, da un lato, è stato introdotto successivamente, e, dall'altro, prevede l'applicabilità delle disposizioni del D.Lgs. n. 472/1997 solo "in quanto compatibili" (16).

La norma eccezionale di cui all'art. 7, D.L. 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" (17); viceversa, qualora risulti che la persona fisica abbia utilizzato 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.L. n. 269/2003, 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 (18).

A parere della Suprema Corte, la diversità di trattamento tra società e enti con personalità giuridica e soggetti collettivi privi di personalità giuridica o persone fisiche costituisce il risultato di "una scelta discrezionale del legislatore di derogare al principio della punibilità diretta della persona fisica autrice della violazione (c.d. principio di personalizzazione della sanzione) solo in caso di sussistenza della personalità giuridica in capo all'ente o alla società, cui il rapporto fiscale si riferisce, e, quindi, in ragione di situazioni differenti che, in quanto tali, sono

I civ., 22 luglio 1976, n. 2903; Cass., Sez. I civ., 15 gennaio 1979, n. 289; Cass., Sez. I civ., 18 luglio 1979, n. 4266; Cass., Sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17223).

(13) La disamina della giurisprudenza di legittimità conferma l'elaborazione pretoria di una esegesi ispirata dal c.d. principio del beneficio: dall'enunciato normativo "le sanzioni sono esclusivamente a carico della persona giuridica" si trae la norma in forza della quale la persona giuridica è identificata come responsabile sia della violazione tributaria, sia del pagamento della sanzione amministrativa, mentre la persona fisica non viene colpita da sanzione, pur essendo l'autore materiale dell'illecito. Tale impostazione, da un lato, amplia la nozione del principio di personalizzazione della sanzione tanto da ricomprendere non soltanto le persone fisiche, ma anche le persone giuridiche, ma, dall'altro canto, comprime la portata della clausola ex art. 7, comma 3, D.L. n. 269/2003 di rinvio alle norme compatibili del D.Lgs. n. 472/1997 fino a circoscriverlo a quelle che regolano il procedimento di irrogazione e di riscossione delle sanzioni amministrative tributarie.

(14) Cfr. Cass., Sez. trib., ord. 6 ottobre 2020, n. 21390.

(15) Cfr. Cass., Sez. trib., 11 marzo 2015, n. 4854; Cass., Sez. trib., 3 marzo 2017, n. 5432, secondo cui non sussiste violazione del *ne bis in idem* europeo, trattandosi di sanzioni irrogate per lo

stesso fatto, ma a soggetti diversi; Cass., Sez. trib., ord. 6 ottobre 2020, n. 21390.

(16) Cfr. Cass., Sez. trib., 25 ottobre 2017, n. 25284.

(17) *Excerpta* da Cass., Sez. trib., ord. 13 novembre 2020, n. 25757.

(18) Così Cass., Sez. trib., ord. 9 maggio 2019, n. 12334, secondo cui tale conclusione è confermata dall'art. 11, D.Lgs. n. 472/1997, ove si sancisce la responsabilità solidale delle società senza personalità giuridica per le sanzioni amministrative irrogate a carico della persona fisica autrice della violazione, qualora la violazione sia stata commessa "nell'interesse" della società rappresentata o amministrata: "ciò significa, *a contrariis*, che qualora la persona fisica autrice della violazione non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale, non sussiste la responsabilità solidale per le sanzioni amministrative della società priva di personalità giuridica, ed allo stesso modo non sussiste la responsabilità esclusiva della società dotata di personalità giuridica ex art. 7, D.L. n. 269/2003, ma trova applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse esclusivamente proprio (conformi le conclusioni di Cass., Sez. trib., n. 28331/2018; Cass., Sez. trib., n. 5924/2017; Cass., Sez. trib., n. 19716/2013)".

ragionevolmente suscettibili di un trattamento differenziato” (19).

Dubbi di legittimità costituzionale sollevati dalla dottrina

Come dimostra questa breve sintesi dell'esegesi pretoria, la Corte di cassazione non sembra aver colto i profili di attrito dell'art. 7, D.L. n. 269/2003 con la Costituzione (20), nonostante siano stati più volte segnalati dalla dottrina sin dal suo innesto nell'ordinamento tributario.

Dell'art. 7, D.L. n. 269/2003 sono stati denunciati il radicale contrasto con i principi del diritto punitivo richiamati dal D.Lgs. n. 472/1997 anche per le violazioni tributarie e le difficoltà applicative “pressoché insormontabili”, nonché, in spregio all'art. 3 Cost., “un'ingiustificata disparità di trattamento tra dipendenti o amministratori di enti e società dotati di personalità giuridica e rappresentanti di imprenditori individuali e di società di persone” (21). La reintroduzione, per le sole persone giuridiche, della responsabilità esclusiva del contribuente per le sanzioni amministrative tributarie in luogo di quella della persona fisica che sia l'effettivo autore della violazione è stata giudicata come “un'anticipazione parziale, e perciò affrettata e distorsiva, di quel ritorno al passato previsto dalla Legge delega di riforma del sistema tributario statale”: la limitazione alle sole persone giuridiche, “se può essere compresa con riferimento alle responsabilità degli amministratori, è del tutto

arbitraria se riferita ai dipendenti, la cui responsabilità non può essere immaginata diversa a seconda della natura del datore di lavoro”. A ciò si aggiunga che, “sempre in quanto riferita alle persone giuridiche, la soggettività passiva per la sanzione perde tutti quei requisiti garantisti previsti in un sistema che faceva della personalizzazione il suo elemento strutturale più evolutivo”, così determinando “un arretramento inopportuno del sistema sanzionatorio” (22).

Last but not least, la scelta di sollevare l'autore della violazione dall'onere sanzionatorio non è apparsa coerente “con la funzione deterrente, intimidatoria e afflittiva che, almeno in via di enunciazione, lo stesso legislatore del 1997 - confortato dall'orientamento della Cassazione - ha voluto fermamente attribuire al complesso sistema sanzionatorio. [...] Il rischio dei sistemi a responsabilità oggettiva - come, secondo un'interpretazione rigidamente letterale, sarebbe quello introdotto con l'art. 7 - è che, se gli autori della violazione fossero sempre esenti dalle sanzioni, essi potrebbero liberamente e consapevolmente escogitare le più artificiose ingegnerie economico-finanziarie, senza subire alcuna conseguenza negativa”; in buona sostanza, “escludere del tutto i dirigenti, gli amministratori e i consulenti fiscali dall'illecito significa porre le condizioni perché la tecnostuttura scelga irresponsabilmente di osservare o meno la legge fiscale sulla base solo di valutazioni di convenienza economica e non etiche e di liceità” (23).

(19) *Excerpta* da Cass., Sez. trib., ord. 6 ottobre 2020, n. 21390.

(20) Cfr. Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 5 aprile 2017, cause riunite C-217/15 e C-350/15, ove si stabilisce che “L'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica”: la Corte del Lussemburgo osserva che l'applicazione del principio del *ne bis in idem* presuppone che sia la stessa persona ad essere oggetto delle sanzioni o dei procedimenti penali di cui trattasi (§§ 17-20) e nega che il fatto di infliggere sia sanzioni tributarie che sanzioni penali sia in contrasto con il livello di tutela garantito dall'art. 4 del protocollo n. 7 della CEDU qualora le sanzioni di cui trattasi riguardino persone, fisiche o giuridiche, giuridicamente distinte (§§ 24-25; cfr. Corte EDU, 20 maggio 2014, Pirttimäki c. Finlandia, § 51).

(21) Così F. Batistoni Ferrara, “Dubbi d'incostituzionalità sull'applicabilità delle sanzioni all'ente o al legale rappresentante”, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, pag. 75, secondo cui “L'esistenza o non di personalità giuridica nelle due categorie di soggetti non si riverbera sull'imputabilità della violazione. Se si guarda alla realtà dei fatti, nessuna ragionevole differenza è possibile ravvisare nelle condizioni in cui versa, per es., il socio amministratore di una collettiva e l'amministratore di una società a responsabilità limitata. La creazione di un doppio regime, l'uno ispirato alla responsabilità personale, di stampo parapenalistico, concepita in funzione dell'irrogazione di una sanzione di carattere punitivo e l'altro ad un criterio di riferibilità oggettiva della violazione alla società o all'ente sembrano perciò concretizzare una disarmonia rilevante del sistema e comunque un'ingiustificata disparità di trattamento di situazioni eguali”.

(22) M. Basilavecchia, “Passi indietro nelle sanzioni amministrative”, in *Corr. Trib.*, 2003, pag. 3783.

(23) F. Gallo, “L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie”, in *Rass. trib.*, 2005, pag. 11 ss., il quale, *de iure condendo*, ha proposto di coniugare i principi di personalità e di colpevolezza con l'obiettivo di colpire l'effettivo

Plus semper in se continet quod est minus

A sommo parere di chi scrive le conclusioni cui la Corte di cassazione giunge (anche) nelle ordinanze in commento sembrano poggiare su argomentazioni tautologiche. Più ficcante sarebbe il ragionamento che poggia sui principi generali che regolano le sanzioni amministrative nel concorso di persone (24), quale fattispecie in cui più soggetti apportano un contributo alla realizzazione del medesimo fatto ponendo in essere condotte da sole non sufficienti a integrare l'illecito, e nella responsabilità solidale per il pagamento della somma dovuta dall'autore della condotta (25): in entrambe le fattispecie la violazione è una e una sola. Ne consegue che la riferibilità esclusiva delle sanzioni amministrative tributarie alla persona giuridica ex art. 7, D.L. n. 269/2003 non può che essere intesa nel senso di mettere al riparto da sanzione ogni altro soggetto diverso dalla persona giuridica (26) e ciò indipendentemente dalla sussistenza o meno di un rapporto organico: diversamente opinando, si lederebbe il principio di

tassatività della fattispecie illecita mediante l'introduzione di un elemento del fatto illecito - la relazione organizzativa - non previsto dalla legge. Le criticità segnalate dalla dottrina possono essere ricomposte guardando in negativo il comma 3 dell'art. 7, D.L. n. 269/2003: l'esplicito rinvio alle "disposizioni del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472", previo vaglio di compatibilità, rende applicabili alle sanzioni *de quibus* - ad esempio - il principio di colpevolezza (27), le cause di non punibilità (28) e i criteri di determinazione della sanzione (29), la cui portata con riferimento alla fattispecie concreta va calibrata alla luce della condotta dei soggetti che agiscono nell'interesse della persona giuridica (30).

Questo approccio ermeneutico rende l'art. 7, D.L. n. 269/2003 coerente con la disciplina della responsabilità delle persone giuridiche per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato contenuta nel D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 secondo un approccio sistematico (31) che risulta oggi rafforzato (32) dall'inserimento dei delitti previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 tra i c.d. reati

beneficiario economico dell'illecito, "corresponsabilizzando, a titolo proprio, l'autore materiale in quei casi in cui il suo comportamento si presenta particolarmente commendevole sotto il profilo dell'antigiuridicità" e assumendo "direttamente come obbligato al pagamento della sanzione il soggetto contribuente che ha tratto l'effettivo beneficio dalla violazione".

(24) Cfr. art. 5, Legge 24 novembre 1981, n. 689, secondo cui "Quando più persone concorrono in una violazione amministrativa [...]".

(25) Cfr. art. 6, comma 1, Legge 24 novembre 1981, n. 689, secondo cui "[...] è obbligato in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta [...]".

(26) Quanto *supra* nel testo trova conferma nella *littera legis* dell'art. 7, D.L. n. 269/2003 financo nel linguaggio non giuridico: ad esempio, il dizionario Treccani attribuisce all'avverbio "esclusivamente" il significato di escludere "tutto il resto o tutti gli altri, in modo assoluto, solamente, unicamente: l'ingresso è riservato esclusivamente ai soci".

(27) Art. 5, D.Lgs. n. 472/1997.

(28) Art. 6, D.Lgs. n. 472/1997.

(29) Art. 7, D.Lgs. n. 472/1997.

(30) Nella circolare del 13 luglio 2005, n. 1949/IV/2005, l'Agenzia delle dogane afferma quanto segue: "la disciplina recata dal D.Lgs. n. 472/1997 [...] si pone come elemento normativo di armonizzazione e di raccordo con i principi generali introdotti nel nostro ordinamento, in tema di sanzioni amministrative, dalla Legge n. 689/1981, che, come sostenuto dalla dottrina prevalente, ha dato attuazione ai principi costituzionali contenuti negli artt. 23 e 25 Cost. Pertanto, ove il legislatore non preveda espressamente, con riferimento a fattispecie determinate, la deroga dei principi dettati dal Decreto legislativo n. 472 in esame, la normativa successiva deve essere interpretata in accordo con essi. [...] Il suesposto orientamento della Scrivente è stato condiviso dall'Avvocatura generale dello Stato, appositamente interpellata sull'argomento. L'Avvocatura generale, tra l'altro, ha precisato che 'il

fatto che della sanzione risponde esclusivamente la persona giuridica non significa che, con riferimento alla condotta materiale, non deve essere presa in considerazione la sussistenza - in capo al soggetto autore materiale della violazione - di tutti quegli elementi, quali l'imputabilità, la colpevolezza e la contestuale assenza di errori scusabili che sono alla base di qualsiasi attività di accertamento in ordine alla commissione di illeciti tributari".

(31) Tale legame è valorizzato anche nella relazione di accompagnamento al disegno di Legge delega 7 aprile 2003, n. 80: "[...] la nuova formulazione della lett. l), superando l'impostazione del sistema vigente, prevede l'imputabilità della responsabilità amministrativa per le violazioni tributarie in capo alle persone giuridiche che ne abbiano tratto vantaggio, in analogia con la disciplina sulla responsabilità delle persone giuridiche per alcuni reati, recentemente introdotta dal Decreto legislativo n. 231/2001. La previsione della responsabilità delle persone giuridiche garantisce, infatti, una stretta connessione tra punizione ed indebiti vantaggi connessi all'evasione fiscale". Bisogna tuttavia rilevare che il principio del beneficio ex art. 2, comma 1, lett. l), Legge n. 80/2003 viene declinato nell'art. 5, D.Lgs. n. 231/2001 in due criteri alternativi d'imputazione oggettiva del fatto illecito all'ente in quanto tale, giacché l'illecito amministrativo a carico del soggetto collettivo si configura quando la commissione del reato presupposto sia funzionale ad uno specifico interesse ovvero vantaggio a favore dell'ente stesso: mentre il criterio dell'interesse esprime "una valutazione teleologica del reato, apprezzabile *ex ante*, al momento della commissione del fatto, e secondo un metro di giudizio marcatamente soggettivo", mentre il criterio del vantaggio ha "una connotazione essenzialmente oggettiva, come tale valutabile *ex post*, sulla base degli effetti concretamente derivati dalla realizzazione dell'illecito" (*excerpta* da Cass., SS.UU. pen., 18 settembre 2014, n. 38343).

(32) Cfr. art. 1, comma 1, art. 5, art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 231/2001.

presupposto (33): infatti, come nell'art. 7, D.L. n. 269/2003, così anche nel D.Lgs. n. 231/2001 mantiene autonoma rilevanza la colpevolezza dei soggetti autori del reato presupposto (34). Dalla combinazione del D.Lgs. n. 231/2001 con l'art. 7, D.L. n. 269/2003 risulta il riattamento della responsabilità della persona giuridica sia sul piano penale che su quello amministrativo. In questo disegno unitario l'osmosi tra i due sistemi può far condividere anche i meccanismi di limitazione della responsabilità dell'ente: la compatibilità del principio di colpevolezza, delle cause di non punibilità e dei criteri di determinazione della sanzione ex artt. 5, 6 e 7, D.Lgs. n. 472/1997 con l'art. 7, D.L. n. 269/2003

implica la necessaria previsione di limiti a tale responsabilità.

Nel D.Lgs. n. 231/2001 gli elementi che fanno venir meno la responsabilità dell'ente sono l'adozione e l'efficace attuazione di modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi e la vigilanza sul loro funzionamento e sulla loro osservanza attraverso un organismo dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo (35): un modello di *tax risk management* adeguato ed efficace può incidere anche sulla responsabilità per le sanzioni amministrative ex art. 7, D.L. n. 269/2003, facendo venir meno - oppure mitigando - la rimproverabilità dell'ente in relazione alle violazioni tributarie.

(33) Cfr. art. 25-*quinqüesdecies*, D.Lgs. n. 231/2001, introdotto dall'art. 39, comma 2, D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157.

(34) Cfr. Cass., Sez. IV pen., 10 maggio 2022, n. 18413, in *CED Cass.*, Rv. 283247.

(35) Cfr. art. 6, D.Lgs. n. 231/2001.