

Civile Ord. Sez. 5 Num. 26950 Anno 2023

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: FEDERICI FRANCESCO

Data pubblicazione: 20/09/2023

Sanzioni

ORDINANZA

Sul ricorso n. 19845-2019, proposto da:

NUCCI Luana, cf. NCCLNU79A42C573N, elettivamente domiciliata in Roma, via Collina n. 28, presso lo studio dell'avv. Francesco Morelli, rappresentata e difesa dall'avv. Fabio Fedeli, che dichiara di voler ricevere le comunicazioni all'indirizzo PEC fabio.fedeli@avvocatiperugiapec.it -

Ricorrente

CONTRO

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, cf. 97210890584, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato -

Resistente

Avverso la sentenza n. 542/01/2018 della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, depositata il 27.12.2018;
udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 23 marzo 2023 dal Consigliere dott. Francesco Federici.

Rilevato che

Nucci Luana ha impugnato la sentenza n. 542/01/2018, pronunciata dalla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, che, confermando le statuizioni di primo grado, ha rigettato il ricorso avverso l'atto di irrogazione

delle sanzioni comminate alla ricorrente dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in riferimento alle violazioni per omesso versamento delle accise sul gasolio e l'illegittimo utilizzo in compensazione del credito d'imposta, conseguito ai sensi del d.P.R. n. 277 del 2000 per gli anni 2014 e 2015 dalla società Bastia 1940 s.r.l.

Dalla sentenza si evince che alla Nucci, legale rappresentante della società, in relazione alla contestazione di false fatturazioni relative al consumo di gasolio per il conseguimento di crediti d'imposta, furono comminate sanzioni sia in qualità di obbligato solidale, ex art. 2, comma 4, lett. a) e art. 7, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504 del 1995, sia personalmente, per l'intero, ex artt. 2, comma 2, e 9, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1997, n. 472.

Nel contenzioso instaurato dalla ricorrente, che contestava tanto la doppia comminazione delle sanzioni -a titolo solidale (con la società) ed a titolo personale per l'intero-, nonché la violazione dell'art. 7, comma 1, della l. 30 settembre 2003, n. 269, secondo cui «Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica», la Commissione tributaria provinciale di Perugia, con sentenza n. 496/03/2017, e la Commissione tributaria regionale dell'Umbria, con sentenza n. 542/01/2018, rigettarono le sue ragioni.

Per quanto qui di interesse il giudice regionale ha ritenuto che non fosse applicabile "l'esimente" prevista dall'art. 7 della l. n. 269 del 2003. Dalla motivazione si evince che secondo la commissione regionale la Nucci non si sarebbe opposta alla frode perpetrata dal suo convivente Giulietti, indicato quale amministratore di fatto della società e organizzatore della frode, attuata mediante l'emissione di false fatture. Al contrario avrebbe avvallato il progetto criminoso, sottoscrivendo le richieste per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali; nella sentenza si è valorizzato il ruolo della Nucci, quale legale rappresentante ed unico socio della Bastia 1940; si è ritenuto che la società dal momento dell'intervento del Giulietti fosse semplicemente divenuta lo strumento "del suo sistema frodatario", assumendo la funzione di uno "schermo strumentale per permettere al Giulietti di frodare l'Erario, con conseguente piena responsabilità di tutti gli autori della frode". In tutto

questo il Giulietti sarebbe stato avallato dalla condotta del legale rappresentate e socio unico Nucci Luana.

La ricorrente ha censurato la decisione con un solo motivo.

L'Amministrazione finanziaria ha depositato un "atto di costituzione", al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

Nell'adunanza camerale tenutasi il 23 marzo 2023 la causa è stata trattata e decisa.

Considerato che

Con l'unico motivo di ricorso la Nucci censura la «contraddittoria ed omessa motivazione della sentenza e violazione di legge in relazione all'art. 360 N 4 e 5 CPC».

Nella lunga illustrazione del motivo la difesa della ricorrente si sofferma sulla illegittimità di una doppia inflizione della sanzione, a titolo solidale e a titolo esclusivo; lamenta la mancata considerazione dell'introduzione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, con il quale è stata prevista la responsabilità della società, quando dotata di personalità giuridica come nel caso di specie, e non più del suo amministratore o legale rappresentante; denuncia un illegittimo indebito allargamento delle ragioni allegate dall'ufficio rispetto alle motivazioni contenute nell'atto di contestazione e irrogazione delle sanzioni; contesta la prospettata strumentalità della società rispetto a chi per essa, secondo il quadro accusatorio dell'Ufficio, avrebbe effettivamente operato, avvantaggiandosi della condotta fraudolenta messa in atto.

Il motivo è inammissibile per come formulato, ed in particolare per la mescolanza della denuncia di più vizi, tra quelli previsti dall'art. 360 cod. proc. civ., senza che sia desumibile sotto quale specifico profilo sia stato invocato il vizio di motivazione e sotto quale l'errore processuale da cui sarebbe afflitta la pronuncia; per il difetto di specificità e di autosufficienza del ricorso, nel quale non sono riportati neppure per sintesi o per estratto i passaggi essenziali degli atti difensivi articolati nei pregressi gradi di giudizio, che si assume ignorati o mal interpretati dal giudice d'appello; per una formulazione della denuncia del vizio di motivazione della sentenza, fuori dal perimetro dell'attuale n. 5 dell'art. 360 c.p.c., come modificato dall'art. 54, comma 1, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con

modificazioni nella l. 7 agosto 2012, n. 134; per la genericità con la quale è stato invocato il vizio processuale da cui si lamenta affetta la sentenza.

D'altronde, con particolare riguardo alla critica indirizzata alla violazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 -in verità neppure sollevata ai sensi del vizio di interpretazione delle norme, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- con l'introduzione del citato art. 7, secondo cui «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica», si è posta la questione se la suddetta disciplina, nell'innovare le regole dettate dal d.lgs. n. 472 del 1997, ed in particolare dall'art. 11 -che prima della modifica prevedeva l'obbligo solidale del pagamento della sanzione tra l'ente, la società o l'associazione, nel cui interesse l'autore della violazione aveva agito, e l'autore medesimo- avesse definitivamente escluso l'esigibilità della sanzione dalla persona fisica, identificando esclusivamente nella compagine sociale l'unico soggetto passivo, quando dotato di personalità giuridica, oppure se residuassero aree applicative della sanzione anche a carico della persona fisica.

Si tratta di una questione la cui soluzione, al di là dell'apparente chiarezza del testo normativo, si è rivelata ben presto non scontata, tanto più che il comma 3 del citato art. 7 prevede che «nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili».

Su di essa la giurisprudenza di legittimità ha infatti avvertito che in tema di sanzioni tributarie, nell'interposizione del "gestore" *uti dominus* alla società di capitali interposta, ai sensi dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 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 del d.l. n. 269 del 2003 e le violazioni, pur formalmente dell'ente collettivo, vanno riferite alla sua attività (Cass., 25 luglio 2022, n. 23231). Il principio, enunciato in una fattispecie, i cui destinatari della sanzione erano amministratori di fatto, trova applicazione anche nell'ipotesi del legale rappresentante o dell'amministratore di una società.

Peraltro, in tema di violazioni tributarie, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione, di cui all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, prevista in caso di riferibilità della sanzione alla persona giuridica ex art. 7, comma 1, del d.l. n. 269 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, poiché, in tal caso, viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione della disposizione di cui all'art. 7 (Cass., 13 novembre 2020, n. 25757; cfr. anche 20 ottobre 2021, n. 29038; 22 novembre 2021, n. 36003; 12 dicembre 2019, n. 32594). Si tratta cioè di casi nei quali la struttura giuridica della società finisce per assumere una funzione di "paravento", di "schermo" dell'attività effettivamente facente capo ad una persona fisica, costituendo pertanto quella società un mera *fictio* (oltre la giurisprudenza già, cfr. Cass., 18 aprile 2019, n. 10975).

Si è avvertito che «questa Corte (Cass. civ., 9 maggio 2019, n. 12334), ha precisato che l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7, decreto-legge n. 269/2003, presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione dell'art. 7, d.lgs. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito» (Cass., 29038 del 2021, cit.).

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

Ebbene, nel caso di specie la sentenza impugnata, sebbene con passaggi espositivi non sempre perspicui, ha ritenuto che la società fosse divenuta, nel concreto, uno "strumento" nelle mani del Giulietti, compagno della Nucci, che a sua volta, quale socia unica e legale rappresentante della Bastia 1940, aveva "avvallato" e concorso con il primo, anche sottoscrivendo le richieste per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali, nel perseguimento di meccanismi frodatori, con evidenti finalità ed interessi personali. A tal fine ha ritenuto inesistenti i presupposti per l'applicazione dell'art. 7 cit.

Il ragionamento sviluppato dal giudice regionale è del tutto coerente con gli approdi interpretativi della giurisprudenza di legittimità. Quanto alla doppia sanzione comminata, la sua negazione è nel concreto spiegata dalla circostanza che il giudice regionale fa espresso richiamo alla funzione di "schermo" assunta dalla società nell'ambito delle condotte fraudolente tenute dalla odierna ricorrente, e dal menzionato Giulietti, così che, sebbene non chiara alla prima evidenza, il passaggio logico della decisione è da intendersi nel senso che a rispondere sia la Nucci in prima persona (o eventualmente anche il Giulietti, se nei suoi confronti sia stata emessa un'altra intimazione, estranea in ogni caso al presente contenzioso), e non solidalmente con la società.

Il ricorso in conclusione è inammissibile.

Nulla va liquidato in ordine alle spese del giudizio di legittimità, attesa la scelta processuale dell'Amministrazione finanziaria di non controdedurre.

P.Q.M.

Dichiara il ricorso inammissibile.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis del medesimo articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23 marzo 2023