

Civile Ord. Sez. 5 Num. 13232 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CORTESI FRANCESCO

Data pubblicazione: 28/04/2022

ORDINANZA

sul ricorso n. 3628-2016, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363991001), in persona del Direttore *p.t.*, legale rappresentante, domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI, n. 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

1126
2022
[REDACTED] rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale a margine del controricorso, dagli Avv.ti [REDACTED] presso i quali è elettivamente domiciliato i [REDACTED];

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 437 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELL'EMILIA-ROMAGNA, depositata il 15/2/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 24/03/2022 dal Consigliere Dott. FRANCESCO CORTESI.

Rilevato che:

l'Agenzia delle Entrate irrogò a [REDACTED] la sanzione amministrativa pecuniaria di € 3.955.973,00, contestandogli la responsabilità a titolo concorsuale nelle violazioni tributarie commesse, con riferimento al periodo di imposta 2004-2007, da alcune società di capitali delle quali egli era consulente, che avevano poi in parte versato le maggiori imposte dovute, con gli interessi e le sanzioni, mediante istanza di adesione sul processo verbale o sull'avviso di accertamento, ai sensi degli artt. 5-*bis* e 6, comma 2, del d.lgs. 19/06/1997, n. 218;

secondo l'amministrazione, in particolare, il [REDACTED] aveva promosso l'adesione delle società ad un'operazione di prestito di titoli azionari (cd. "stock lending"), coordinata da tale [REDACTED] s.p.a. (con il coinvolgimento di una società con sede a Praga e di alcuni istituti di credito svizzeri) ed effettuata al solo scopo di far loro conseguire un indebito risparmio di imposta mediante la fittizia riduzione della base imponibile; in particolare, era emerso che il [REDACTED] aveva illustrato i termini dell'operazione, coordinato i rapporti con la proponente, preso parte alla firma dei contratti e tenuto la corrispondenza con i soggetti esteri coinvolti;

il [REDACTED] impugnò l'atto di contestazione innanzi alla C.T.P. di Modena, che respinse il ricorso; tale decisione fu, però, integralmente riformata dalla C.T.R. in sede di gravame;

la sentenza d'appello si fondò su due distinte e concorrenti *rationes decidendi*;

per un verso, infatti, la C.T.R. rilevò la nullità dell'atto di irrogazione per mancato rispetto del termine di notificazione di cui all'art. 43, comma primo, del d.P.R. 29/09/1973, n. 600, ritenendo insussistenti i presupposti per applicare il raddoppio di cui al comma terzo della medesima disposizione in assenza di riferimenti alla sussistenza di notizie di reato o, comunque, di condotte di rilievo penale a carico del [REDACTED] soggetto estraneo alle compagini societarie coinvolte;

per altro verso, e quanto al merito delle sanzioni irrogate, osservò che il principio di riferibilità esclusiva delle sanzioni amministrative alla persona giuridica che ha tratto vantaggio dalla violazione, introdotto dall'art. 7 del d.l. 30/09/2003, n. 269 con riferimento alle società di capitali, escludeva ogni possibile rilevanza della condotta del professionista esterno; soggiunse che, in ogni caso, le attività di indagine avevano identificato come ideatrice dell'operazione la sola [REDACTED] s.p.a., per contro evidenziando l'irrelevanza del contributo del [REDACTED]

avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di tre motivi; l'intimato ha resistito con controricorso, illustrato da memoria depositata in prossimità dell'udienza;

nelle more del giudizio, l'intimato ha comunicato di avere depositato istanza di definizione agevolata ex art. 6, comma 10, del d.l. 23/10/2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17/12/2018, n. 136, evidenziando che detta istanza era stata rigettata dall'Agenzia delle Entrate di Modena con provvedimento notificato il 16/07/2020;

secondo l'amministrazione, in particolare, la fattispecie non designava un'ipotesi di «sanzione collegata al tributo», come risultante dall'istanza avanzata dall'intimato; questi, infatti, era stato

sanzionato per aver concorso nella condotta di dichiarazione infedele commessa dalle società sue assistite, donde il difetto di collegamento e la necessità, ai fini dell'operatività del condono, di versare un importo pari al 15% dell'ammontare del tributo non versato; avverso tale diniego l'intimato ha proposto ulteriore ricorso per cassazione, in relazione al quale l'amministrazione finanziaria non ha svolto difese.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia violazione degli artt. 43 del d.P.R. n. 600/1973, 57 del d.P.R. 26/10/1972, n. 633, 9, 16 e 20 del d.lgs. 18/12/1997, n. 472 in relazione alla ritenuta esclusione dei presupposti per il raddoppio del termine per la notificazione dell'avviso.

Sostiene che, contrariamente a quanto ritenuto dai giudici d'appello, la connessione fra le sanzioni irrogate al [REDACTED] e gli illeciti tributari contestati alle società assistite renderebbe applicabile il raddoppio del termine anche al primo, in quanto concorrente nell'operazione che ha dato luogo alle violazioni contestate.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce violazione dell'art. 7 del d.l. n. 269/2003 e degli artt. 5, 9 e 11 del d.lgs. n. 472/1997, assumendo che la C.T.R. avrebbe errato nell'attribuire effetto alla limitazione di responsabilità di cui all'art. 7 del d.l. n. 269/2003, oltretutto nei rapporti interni fra la persona giuridica responsabile dell'illecito e il suo legale rappresentante, anche nell'ambito di una fattispecie di concorso nell'illecito.

3. infine, con il terzo motivo, articolato in relazione all'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., la ricorrente deduce il mancato esame, da parte dei giudici di appello, delle complessive risultanze delle attività di indagine.

4. **Va preliminarmente scrutinata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, che l'intimato assume notificato dopo la perenzione del**

termine "breve" di cui all'art. 51, comma 1, del d.lgs. 31/12/1992, n. 546.

L'intimato deduce, al riguardo, di aver notificato la sentenza d'appello all'amministrazione in data 28/04/2016 mediante consegna diretta ex art. 16 d.lgs. n. 546/1992, mentre il ricorso per cassazione risulta notificato a mezzo p.e.c. in data 08/09/2016; a sostegno di tale affermazione, produce copia autentica della sentenza impugnata con attestazione dell'intervenuto passaggio in giudicato da parte della cancelleria della C.T.R.

4.1. L'eccezione è infondata.

Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, ai fini della prova del momento di decorrenza del termine breve per proporre impugnazione, la parte che eccepisce la tardività è tenuta a produrre copia autentica della sentenza impugnata corredata della relativa notificazione; produzione, questa, che non ammette equipollenti, al punto che la sua mancanza determina l'impossibilità della decorrenza del termine breve e la conseguente applicazione del termine lungo per impugnare (fra le numerose altre, Cass. n. 25062/2016; Cass. n. 7761/2011).

Rispetto a tale rigorosa regola probatoria, l'unica deroga consentita è quella che attribuisce rilievo al fatto che il destinatario della notifica ammetta, con dichiarazione esplicita o *per facta concludentia*, che la stessa sia avvenuta nella data indicata dalla controparte (v. ad es. Cass. n. 24415/2020); ma tale ipotesi non ricorre nella specie, poiché l'amministrazione ricorrente ha affermato che la sentenza impugnata non le è stata notificata.

Il ricorso per cassazione è pertanto tempestivo, essendo stato notificato prima del decorso del termine di cui all'art. 38, comma 3, d.lgs. n. 546/1992 rispetto alla data di pubblicazione, avvenuta il 15/02/2016.

5. L'esame dei motivi di ricorso è subordinato a quello dell'impugnazione avverso il diniego di condono proposta dall'intimato, di carattere pregiudiziale al giudizio sul merito della pretesa erariale.

Al riguardo, l'intimato osserva di aver aderito alla definizione agevolata presentando la relativa istanza senza necessità di alcun versamento, in ragione del fatto che la controversia aveva ad oggetto sanzioni collegate al tributo; deduce, pertanto, l'erroneità del diniego, determinato dal rilievo del fatto che la sanzione irrogata non sarebbe collegata al tributo.

5.1. Sul punto, giova premettere che nelle controversie avverso il diniego di agevolazioni il contribuente ha l'onere della prova dei fatti costitutivi posto a suo carico, in conformità al principio, ripetutamente affermato da questa Corte, secondo il quale chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare i presupposti che legittimano la sua richiesta (Cass. n. 23228/2017; Cass. n. 21406/2012).

In applicazione di tale principio, nel caso di specie l'intimato — il quale ha richiesto la "definizione a zero" della sanzione ai sensi dell'art. 6, comma 3, del d.l. n. 119 del 2018 — avrebbe dovuto dimostrare la sussistenza del requisito dell'intervenuta estinzione dell'obbligazione tributaria principale, secondo le diverse modalità previste dalle norme di diritto civile e tributario (Cass. n. 36037/2021); del che è invece emersa prova del contrario, poiché, per concorde attestazione delle parti, non tutte le società assistite dal [REDACTED] hanno definito il loro rapporto con l'erario in relazione ai tributi oggetto di ripresa.

5.2. Né, d'altro canto, rileva il fatto che il diniego dell'amministrazione non sia dipeso da tale ultima circostanza; questa Corte, infatti, ha più volte affermato che le ragioni eventualmente

opposte dall'amministrazione finanziaria nei giudizi di diniego costituiscono mere difese avverso la pretesa, ben potendosi escludere l'accesso del contribuente al condono anche sulla base di circostanze rilevate d'ufficio (Cass. n. 1906/2020; Cass. n. 21197/2014).

6. Ciò posto, e passando all'esame del ricorso, conviene procedere prioritariamente allo scrutinio del secondo e del terzo motivo.

6.1. Con il secondo motivo, l'agenzia ricorrente sostiene che l'esclusione della punibilità prevista dall'art. 7 del d.l. n. 269/2003, che pone le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale delle persone giuridiche ad esclusivo carico delle stesse, riguarderebbe soltanto le persone fisiche legate da rapporto organico all'ente cui è imputata la violazione sanzionata, e non anche all'eventuale terzo concorrente nell'illecito.

6.2. La censura è infondata.

Come questa Corte ha già rilevato, infatti, dal chiaro tenore letterale dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 deve ritenersi escluso il concorso sanzionabile di terzi concorrenti nella violazione della persona giuridica contribuente; la norma in parola, infatti, esprime in termini chiari e inequivocabili tanto nel titolo («Riferibilità esclusiva alla persona giuridica...»), quanto nel disposto («...sono esclusivamente a carico della persona giuridica...») la volontà legislativa di riferire le sanzioni amministrative tributarie esclusivamente alla persona giuridica contribuente; e ciò in conformità all'intenzione, espressa nella relazione governativa al decreto in questione, di superare (quantomeno per le strutture imprenditoriali complesse) il previgente schema personalistico di imputazione delle sanzioni (Cass. n. 9448/2020).

8. Il terzo motivo è inammissibile, risolvendosi nella sollecitazione di una revisione delle valutazioni probatorie del giudice di merito, e,

pertanto, nella richiesta diretta all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, estranea alla natura e alle finalità del presente giudizio.

9. Le statuizioni che precedono rendono superfluo l'esame del primo motivo.

Poiché, infatti, quest'ultimo attiene ad una diversa *ratio decidendi* delle due, autonome, sulle quali si fonda la decisione impugnata, il ricorso va disatteso nella sua interezza, essendosi formato il giudicato in ordine alla ragione non censurata, o in relazione alla quale sono state respinte le censure (così, fra le altre, Cass. n. 13880/2020; Cass. n. 24076/2017).

10. Il ricorso va dunque respinto, con regolazione delle spese in base alla soccombenza.

Poiché, peraltro, risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1-*quater*, d.P.R. 30/05/2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso dell'intimato contro il diniego della definizione agevolata della controversia; rigetta il ricorso dell'Agenzia delle entrate e condanna la ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 13.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Civile Tributaria, il 24.3.2022.

Il Presidente



CANCELLERIA