

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

GIUSEPPE BELLITTI

Il Presidente

GIACOMO GASPARINI



Sentenza n. 236/2025

Depositata il 08/09/2025

Il Segretario

BEATRICE MUCCINI

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di PESARO Sezione 1, riunita in udienza il 23/06/2025 alle ore 12:00 con la seguente composizione collegiale:

GASPARINI GIACOMO, Presidente

BELLITTI GIUSEPPE, Relatore

GIUBILARO SIMONETTA, Giudice

in data 23/06/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 69/2025 depositato il 25/02/2025

proposto da

Difeso da

Gabriele Abrugiato - BRGGRL68S13G479N

Arturo Pardi - PRDRTR56C06D969J

ed elettivamente domiciliato presso gabrieleabrugiato@legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale

elettivamente domiciliato presso

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TQ903PF01603 IRES-ALTRO 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 222/2025 depositato il 26/06/2025

Richieste delle parti:

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso tempestivamente depositato il signor [redacted] ha impugnato l'avviso di accertamento meglio indicato in atti, con cui l'Agenzia delle Entrate-Ufficio provinciale [redacted] in relazione all'a. i. 2018, irrogava al predetto contribuente sanzioni amministrative pecuniarie derivanti dal concorso di persone nella violazione di norme tributarie, ex art. 9 del d.lgs. 472/97.

Il [redacted] è il professionista (commercialista) che ha assistito due società [redacted] la [redacted] – entrambe coinvolte nel medesimo disegno criminoso di emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti. Altri soggetti coinvolti risultano essere l'ing. [redacted]

Dai documenti di causa risulta che il [redacted] negli anni che vanno dal 2015 al 2019 ha gestito in maniera continuativa e determinante le due indicate società.

Nei confronti delle predette due società e dei relativi amministratori gli avvisi di accertamento sono diventati definitivi per mancata impugnazione.

Il [redacted] hanno invece proposto, innanzi a questa Corte, distinti ricorsi avverso gli atti che li attingevano direttamente.

I ricorsi del [redacted] sono stati respinti, con spese, con le sentenze n. 241/24 (RGR 89/24), n. 117/25 (RGR 276/24) e n. 118/25 (RGR 277/25).

I ricorsi del [redacted] sono stati accolti, con spese compensate, con le sentenze n. 111/25 (RGR 183/24), n. 112/25 (RGR 294/24) e 113/25 (RGR 340/24).

Con il ricorso qui in decisione il contribuente lamenta di essere del tutto estraneo ai fatti contestati nei confronti della cooperativa sociale [redacted]. Illustra dettagliatamente gli antefatti storici, e, nel merito, deduce quattro motivi di gravame, che si vanno ad elencare: 1) la mancata attivazione del contraddittorio preventivo in adesione; 2) l'inutilizzabilità delle dichiarazioni rese da terzi nel PVC, in presenza di indizi di reato; 3) la violazione e falsa applicazione degli artt. 54 e 56 del DPR n. 633/72, per difetto dei requisiti di gravità, precisione e concordanza; violazione degli artt. 17 e 19 del DPR n. 633/72, dell'art. 46 del d.l. n. 331/93 e degli artt. 2697 e 2727 c.c.; violazione dell'art. 7 co. 5-bis del d.lgs. n. 5456/92 (sul merito della contestazione); 4) in ogni caso, sull'identificazione dell'autore delle violazioni e sul concorso di persone ex art. 9 del d.lgs. n. 472/97.

Il ricorrente conclude chiedendo che l'avviso venga annullato, con declaratoria di non debenza delle somme richieste; in ogni caso, annullamento dell'atto nella parte relativa all'identificazione dell'obbligato in solido "quale autore delle violazioni".

Resiste l'Ufficio, che procede ad una dettagliata analisi degli elementi in fatto ed in diritto della causa, evidenziando il contributo e l'ausilio del commercialista [redacted] ricorrente, alla realizzazione delle vicende della cooperativa. Replica nel dettaglio ai motivi di gravame dedotti dal ricorrente e deduce a sostegno giurisprudenza di cassazione ed anche di merito, con particolare riferimento ai due precedenti di questa CGT di Pesaro (nn. 82 ed 83 del 2022). Insiste nell'indicare [redacted] responsabile delle violazioni in concorso di persone (art. 9 d.lgs. n. 472/97), per aver coadiuvato il [redacted] nel perseguimento dei suoi interessi.

Conclude chiedendo che venga dichiarata la definitività dell'atto per omessa impugnazione della destinataria [redacted] con conseguente inammissibilità/improcedibilità della domanda di annullamento dell'atto, per carenza in capo al ricorrente della legitimatio ad causam, che non rappresenta la società destinataria dell'accertamento. Comunque, chiede il rigetto del ricorso relativamente alla non imputabilità delle sanzioni in capo al ricorrente, in quanto le avrebbe contestate con riguardo alla qualità di amministratore pro tempore e non di consulente fiscale. Il tutto, con vittoria di spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente, va dichiarato che la definitività dell'avviso di accertamento per omessa impugnazione da parte della società non può compromettere la tutela dei diritti del consulente, tra i quali quello a non vedersi irrogare una sanzione pecuniaria amministrativa. Diversamente, si prospetterebbe la lesione del principio costituzionale recato dall'art. 24 Cost. ("Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento."). Senza dimenticare, sullo sfondo, la tutela giurisdizionale di diritti ed interessi legittimi, sempre ammessa contro gli atti della pubblica amministrazione (art. 113 Cost).

Da tanto consegue che la definitività dell'atto, non impugnato dalla società, non preclude al [redacted] (a cui l'atto è stato notificato quale autore delle violazioni) di far valere in questa sede i propri diritti. La relativa eccezione dell'Ufficio è perciò respinta.

Nel merito, osserva il Collegio che il punto centrale della vicenda consiste nel verificare quale sia stato l'effettivo apporto del consulente nella violazione.

I precedenti richiamati a sostegno dall'Ufficio, a differenza della presente fattispecie, riguardano società di persone, vale a dire situazioni molto diverse, in cui la figura del commercialista/consulente assume un ruolo centrale. Per contro, nelle società di capitali (soprattutto se di grandi dimensioni) i consulenti/commercialisti possono essere numerosi: caricarli tutti delle sanzioni, in modo oggettivo, presterebbe il fianco addirittura a censure di costituzionalità delle relative disposizioni di legge. Per questa ragione la norma speciale (art. 7 co. 1, d.l. n. 269/2003) ha stabilito che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. A tal riguardo, è opportuno riportare parte della massima di una pronuncia di Cassazione sullo specifico punto: "In materia di sanzioni amministrative tributarie vige il principio, mutuato dal diritto penale, della responsabilità personale dell'autore della violazione stabilito dall'art. 2 comma 2 del d.lgs. n. 472/1997, secondo cui la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione. In deroga a tale principio, nonché in deroga all'art. 11 del d.lgs. n. 472/1997 che prevede la responsabilità solidale delle società nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione, l'art. 7 del DL n. 269/2003, convertito nella Legge 326/2003, 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 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 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 per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell'art. 7 citato, 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. n. 20697 del 25 luglio 2024, riportata sul sito del MEF, a cura del CeRDEF).

Si tratta di principi già applicati da questa Corte tributaria di 1° grado in un recentissimo precedente che ha visto come ricorrente lo stesso [redacted] (sent. n. 111/2025, depositata il 2 maggio 2025).

Anche in questo caso è quanto mai opportuno riportare una parte della motivazione: "(...). Venendo qui ad esaminare il quinto motivo del ricorso, ove è stata assunta, in ogni caso, la stessa identificazione dell'"autore della violazione" -ed anche- il concorso di persone ex art. 9, D.Lgs. n. 472/1997, risulta emblematico, il rilievo in ordine all'"autore delle violazioni", che determina la partecipazione nel presente contenzioso del dr. S. M.. In ordine alla responsabilità solidale del M., la recente giurisprudenza di legittimità ha stabilito che non può configurarsi una responsabilità diretta dell'amministratore in relazione al pagamento delle imposte evase da una società a responsabilità limitata; ciò, in quanto si deve "escludere una responsabilità solidale

dell'amministratore e liquidatore nell'obbligazione tributaria di una società di capitali..." (cfr. Corte di cassazione, Ordinanza 29 ottobre 2021, n.30755, in Rivista De Jure, Ed. Informatiche Giuffrè).

Infatti, la giurisprudenza di legittimità citata ha affermato, che: "...l'autonomia patrimoniale perfetta che caratterizza le società di capitali implica infatti l'esclusiva imputabilità alla società dell'attività svolta in suo nome e dei relativi debiti e tale principio non conosce alcuna deroga con riferimento alle obbligazioni di carattere tributario della società" -ed anche - "la particolare ipotesi di responsabilità posta dall'art. 36 d.P.R. 602/73 a carico di liquidatori, amministratori e soci di società in liquidazione, è infatti una particolare ipotesi di responsabilità per obbligazione propria ex lege, ed ha natura civilistica e non tributaria, in quanto trova il suo fondamento in un credito civilistico fondato sulla violazione degli artt. 1176 e 1218 c.c., non ponendo detta norma alcuna coobbligazione di debiti tributari a carico di tali soggetti".

Pertanto, alcuna solidarietà può ascriversi all'amministratore pro tempore e né tantomeno il concorso. In ogni caso, comunque, in ordine, all'asserito concorso ex art. 9, D.Lgs. n. 472/1997, così comminato dai verificatori al dr. M., deve essere qui posto in evidenza, preliminarmente, che le sanzioni tributarie sono riferibili, esclusivamente, alla persona giuridica.

In generale, dunque, in materia di sanzioni amministrative, per le violazioni di norme tributarie, l'unico comma dell'art.9, D. Lgs. n.472/1997, prevede che "quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta".

A contrasto di tale norma, l'articolo 7 del D.L. n. 269/03, che, in tema di "riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie", afferma al comma 1, che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".

Le sanzioni amministrative tributarie, di cui all'art.7, D.L. n. 269/2003, gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente, in quanto titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche; ciò, peraltro, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili, in base all'art.9, D. Lgs. n.472/97, i concorrenti esterni, rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica.

L'art.7 citato vuole riferire, quindi, le sanzioni amministrative tributarie, esclusivamente, alla persona giuridica contribuente, e, conseguentemente, è da escludere il concorso esterno di terzi per la violazione della società. È di tutta evidenza, altresì, che, in mancanza di indicazioni a riguardo, deve escludersi una responsabilità solidale in capo al dr. S. M., poiché lo stesso non ha in alcun modo compiuto atti relativi all'adempimento dell'obbligazione, oggetto di contestazione; pertanto, sul punto, il vizio motivazionale dell'atto è del tutto pacifico e la relativa eccezione deve essere qui accolta."

Orbene, la Suprema Corte (*supra*) insegna che qualora l'amministratore/consulente di una società di capitali abbia agito nel proprio esclusivo interesse, le sanzioni sono bensì irrogabili.

Per contro, nel caso che occupa il [redacted], più che amministratore, è considerabile come consulente tecnico. In ogni caso, pur riconoscendo il suo interesse alla solidità della società "amministrata", va qui rilevato che, in osservanza del principio del *favor rei*, l'Ufficio non ha provato l'"esclusivo" interesse personale quale condizione perché fosse irrogata la relativa sanzione [come, viceversa, deciso da questa Corte col rigettare il ricorso proposto dal [redacted] (citato in fatto) relativamente all'a.i. 2017, con sentenza n. 117/2025.]. In assenza di una tale prova, la sanzione non è irrogabile.

Per quanto fin qui esposto il ricorso merita accoglimento, con l'effetto di annullare l'impugnato avviso di accertamento.

La complessità della causa, in uno con una giurisprudenza sul punto non sempre lineare, giustificano la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Pesaro accoglie il ricorso e compensa le spese. Pesaro 23.6.2025 Presidente Giacomo Gasparini Relatore/Estensore Giuseppe Bellitti