



Nel caso in cui la società sia gestita solo per scopi personali o per commettere frodi, l'amministratore di fatto risponde solidalmente con la società delle sanzioni amministrative derivanti da violazioni fiscali

(Cass. n. 27393 del 1° dicembre 2020)

Nel caso in cui la società sia gestita solo per scopi personali o per commettere frodi, l'amministratore di fatto risponde solidalmente con la società delle sanzioni amministrative derivanti da violazioni fiscali

(Cass. n. 27393 del 1° dicembre 2020)

- 1.** Il principio di diritto
- 2.** Il caso
- 3.** La motivazione della sentenza
 - 3.1** Gli orientamenti giurisprudenziali conformi
- 4.** Conclusioni.

1 IL PRINCIPIO DI DIRITTO

L'amministratore di fatto risponde solidalmente con la società delle sanzioni amministrative derivanti da violazioni fiscali, nel caso in cui la stessa società risulti una cartiera costituita e dallo stesso gestita solo per scopi personali o, comunque, per commettere frodi.

2 IL CASO

La vicenda oggetto della sentenza all'esame del presente elaborato trae origine dalla notifica effettuata nei confronti di un contribuente nella sua qualità di presunto amministratore di fatto e autore delle violazioni contestate in capo ad una società ritenuta cartiera, poiché preordinata, insieme ad altre, ad interporsi negli acquisiti intra-comunitari e a non versare l'Iva.

Instaurata la controversia, sia i giudici della CTP di Milano che della CTR della Lombardia rigettavano le impugnazioni proposte dal contribuente. Nello specifico, i giudici di seconde cure dichiaravano la legittimazione passiva dell'amministratore di fatto e la non estraneità della società alla frode.

A seguito di tale pronuncia dei giudici di secondo grado, il contribuente ricorreva per Cassazione.

v

3 LA MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA

I giudici di legittimità, prima di giungere all'enunciazione del principio di diritto della sentenza n. 27393/2020 in esame, hanno ricostruito il compendio normativo inerente le sanzioni amministrative pecuniarie.

A riguardo preliminarmente occorre prendere in considerazione l'art. 7 del D.L. 269/2003, a norma del quale *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*.

In sostanza, il principio generale disposto dalla citata norma prevede che le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica **sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto**.

Tanto premesso, occorre altresì rilevare che, **l'art. 11 del D.lgs n. 472/1997** -unitamente all'art. 2, comma 2, dello stesso decreto, secondo cui “la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione” - ha introdotto, in tema di sanzioni amministrative per violazione delle norme tributarie, **il principio di personalizzazione della sanzione, in base al quale le persone fisiche che hanno la rappresentanza di un soggetto passivo di imposta sono direttamente responsabili delle sanzioni per violazione delle norme tributarie commesse a opera o nell'interesse della parte rappresentata o amministrata** (la quale è comunque obbligata in solido al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso nei confronti dell'autore della violazione, ai sensi del citato Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 11, comma 1).

Nella pronuncia in commento (**Cass. n. 27393/2020**), il Collegio di legittimità ha ripreso l'assunto enunciato nella precedente sentenza **n. 12334/2019**, in cui la Corte ha precisato:

“[...] che l'applicazione della norma eccezionale introdotta dal citato Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 7 presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poichè solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione del Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 7, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito. Conferma tale conclusione il Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 11, il quale prevede la responsabilità solidale delle società senza personalità giuridica per le sanzioni amministrative irrogate a carico della persona fisica autrice della violazione, qualora la violazione sia stata commessa “nell'interesse” della società rappresentata o amministrata; ciò significa, a contrariis, che qualora la persona fisica autrice della violazione non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale, non sussiste la responsabilità solidale per le sanzioni amministrative della società priva di personalità giuridica, ed allo stesso modo non sussiste la responsabilità esclusiva della società dotata di personalità giuridica Decreto Legge n. 269 del 2003, ex articolo 7, ma trova applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse esclusivamente proprio. (Cass. 12334/2019 conformi le conclusioni di Sez.5 n. 28332/ 2018; Sez.5 n. 5924/2017; Sez.5 19716/2013)”. contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 (ora articolo 109), in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorchè infedele, sia comunque sussistente (cfr. Cass. V n. 1506/2017, ma già anche Cass. V n. 3995/09)”.

Da ciò ne discende che, secondo la giurisprudenza di legittimità, la deroga introdotta dall'articolo 7 D.L.n.269/2003 **al principio di personalizzazione della sanzione, presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica.**

In altri termini, il legislatore ha disposto l'esclusione dal regime sanzionatorio per quel soggetto che, pur avendo commesso concretamente l'illecito, non ne ha tratto direttamente alcun beneficio.

Tale orientamento della Suprema Corte rappresenta un pressoché consolidato principio per l'applicazione delle norme sul concorso e l'eventuale responsabilità nella violazione.

3 .1 GLI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI CONFORMI

In senso conforme al principio ermeneutico della sentenza in esame (Cass. n. 27393/2020) si era già pronunciata la Suprema Corte in precedenti arresti giurisprudenziali.

Più nel dettaglio, anche con l'ordinanza **n. 1904 del 28 gennaio 2020**, intervenendo in particolare sul tema della solidarietà tributaria, che vedeva coinvolto **l'amministratore di fatto di una società risultata emittente di fatture per operazioni inesistenti, ha stabilito che le sanzioni derivanti dalle violazioni fiscali non rimangono esclusivamente a carico delle società, quando e nell'ipotesi in cui queste siano artificialmente costituite e gestite da un amministratore di fatto, peraltro, esclusivo beneficiario delle violazioni contestate.**

In breve, i giudici di legittimità hanno reputato che le sanzioni amministrative a carico della società cartiera sono certamente oggetto della solidarietà da parte del suo amministratore di fatto.

Innanzitutto, con la predetta ordinanza (Cass. n. 1904/2020), il Supremo Consesso ha chiarito che con **l'art. 7 del D.L. n. 269/2003 il legislatore ha regolamentato le ipotesi in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente** e, in particolare, l'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie

violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima, **ma non nel caso in cui la persona fisica sia l'esclusivo beneficiario delle violazioni contestate. In tali casi, per gli Ermellini non si concretizza una differenza tra trasgressore e contribuente perché quest'ultimo è, al tempo stesso, sia l'uno che l'altro e la società è una mera fictio creata nell'esclusivo interesse della persona fisica.** Nella specie, il Supremo Consesso ha statuito che l'amministratore di fatto doveva rispondere in solido con la società dal medesimo gestita, delle sole sanzioni amministrative pecuniarie conseguenti alle violazioni tributarie accertate a carico della società (v. anche Cass. n. 19716 del 2013; Cass. n. 5924 del 2017; Cass., ordinanza n. 10975/2019).

D'altronde, già con la precedente **sentenza n. 10975 del 18 aprile 2019**, la Cassazione aveva ribadito che, in linea di principio, in presenza di violazioni delle norme fiscali commesse da un amministratore di fatto di società di capitali, l'unico soggetto cui è ascrivibile la responsabilità amministrativa è l'ente (confermando così un consolidato orientamento giurisprudenziale: ex multis Cass. nn. 19716/2013, 4775/2016, 25284/2017 e CTR Lazio 6192/2017).

Difatti, l'art. 7 del D.L. 269/2003, nell'affermare che *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”* ha escluso ogni forma di (co)responsabilità amministrativa dell'autore materiale dell'illecito fiscale, sia esso formalmente investito del potere di amministrazione o mero gestore di fatto.

Ad ogni buon conto, senza cadere in contraddizione con il predetto art. 7, occorre precisare che nelle ipotesi in cui **la società sia stata costituita artificialmente con la sola finalità della frode fiscale, dell'illecito sarà chiamato a rispondere anche l'amministratore di fatto laddove risulti che abbia agito solo per scopi personali o, comunque, per commettere frodi.**

Da ciò ne consegue che, se la persona giuridica si presenta come una mera “scatola vuota”, la sanzione amministrativa connessa alla violazione della norma tributaria non può non colpire l'autore materiale dell'operazione illecita.

Come si deduce da quanto espresso dai giudici di legittimità, il citato art. 7 si riferisce all'ipotesi in cui *“vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente e, in particolare, all'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima, ma non nel caso in cui la persona fisica sia esclusivo beneficiario delle violazioni contestate”*.

4 CONCLUSIONI

Alla luce della sentenza esaminata nel presente elaborato e, tenendo conto degli altri orientamenti giurisprudenziali conformi in tal senso, si può rilevare che la sovrapposizione di trasgressore e contribuente, in presenza di un ente costituito artificialmente col solo intento di aggirare la normativa fiscale, determina il “superamento” della persona giuridica.

Tanto premesso, si giunge dunque alla conclusione che **la sanzione amministrativa irrogata nei confronti dell’amministratore deve ritenersi illegittima (ipotesi normale), salvo non sia provato che la persona giuridica sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l’amministratore agisca come effettivo dominus dell’operazione (lettura adeguatrice).**

Lecce, 31 maggio 2021

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano

**STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI**
