

**L'AMMINISTRATORE DI FATTO NON RISPONDE
DELLE SANZIONI TRIBUTARIE IRROGATE A
SOCIETÀ O ENTI CON PERSONALITÀ GIURIDICA;
COMMENTO ALLA SENTENZA DELLA CORTE DI
CASSAZIONE N. 28331 DEL 7 NOVEMBRE 2018.**

Fabio Falcone

Introduzione.

Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, [ai sensi dell'art. 7](#), D.L. n. 269 del 2003 (conv. con modif. nella legge n. 326 del 2003), sono esclusivamente a carico della persona giuridica, anche qualora quest'ultima sia gestita da un amministratore di fatto.

Tale assunto incontra un limite nella artificiosa costituzione a fini illeciti della società di capitali, di talché in ipotesi siffatte le sanzioni amministrative tributarie possono essere irrogate nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate.

E' questo il principio espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 28331 del 7 novembre 2018, la quale, rigettando il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ha confermato che nel caso di specie non vi erano le condizioni ed i

presupposti per sostenere che l'amministratore di fatto avesse artificiosamente costituito l'ente da esso gestito al solo fine di commettere violazioni ed illeciti a suo esclusivo e personale vantaggio.

Come anticipato, l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 prevede espressamente e chiaramente che *“Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*; di conseguenza, in caso di violazioni fiscali facenti capo a persone giuridiche, le sanzioni devono essere irrogate nei soli confronti dell'ente, in quanto con detta norma il legislatore ha inteso regolamentare 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, attribuendo l'onere di provvedere all'assolvimento della sanzione unicamente al soggetto che ha tratto beneficio dalla relativa violazione¹.

Questo spiega per quale motivo tale principio incontra un limite dinanzi alla artificiosa costituzione a fini illeciti della società di capitali, potendo allora le sanzioni amministrative tributarie essere irrogate nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate.

In tal caso, infatti, la persona fisica che ha agito per conto della società è, nel contempo, trasgressore e contribuente, mentre la persona giuridica è una mera *fictio*, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica.

Non opera pertanto il principio recato dall'articolo 7 del D.L. n. 269 del 2003, atteso che, come visto, la norma in esame regola le ipotesi in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente, e, in particolare, l'ipotesi

¹ Difatti l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 è stato introdotto per dare attuazione alla Legge delega n. 80 del 2003, secondo la quale le sanzioni tributarie avrebbero dovuto essere irrogate al soggetto che ne avesse tratto effettivo beneficio. Per un esame in ordine alla *ratio* ed alla finalità della norma in questione si vedano, tra i tanti, T. SANTAMARIA, "Avviata la riforma del sistema delle sanzioni tributarie amministrative e penali secondo i principi della Legge Delega n. 80/2003", in *Il fisco* n. 43/2003, pag. 1-6692; R. FANELLI, "Eliminata (in parte) la responsabilità personale per le sanzioni tributarie", in *Corr. Trib.*, n. 41/2003, pag. 3369; S. CAPOLUPO, "Sanzioni amministrative tributarie: l'abolizione (parziale) del principio della personalità", in *Il fisco*, n. 28/2004, pag. 1-4275.

di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della stessa.

Alla luce di tale insegnamento è lecito affermare che l'amministratore di fatto, laddove abbia gestito una società realmente operativa, e non un ente meramente artificioso, ben potrà invocare l'applicazione a suo favore della norma recata dal suindicato art. 7, e quindi la responsabilità in capo alla sola persona giuridica delle sanzioni tributarie ad essa inflitte.

L'amministrazione finanziaria, dal suo canto, onde conformarsi al succitato principio e quindi laddove voglia opporre una contestazione in termini sanzionatori nei riguardi dell'amministratore di fatto che sia in grado di sostenere un'eventuale impugnazione in giudizio, sarà evidentemente tenuta a ben motivare e, soprattutto, a ben dimostrare, non solo e non tanto il ruolo di amministratore di fatto del soggetto nei cui confronti venga avanzata la richiesta sanzionatoria, ma, nello specifico, la natura meramente artificiosa dell'ente dotato di personalità giuridica, nonché l'uso di quest'ultimo ad esclusivo (ed illecito) vantaggio dell'amministratore di fatto.

Vi sono dunque delle implicazioni in ordine alla possibilità di contestare le sanzioni nei diretti confronti dell'amministratore di fatto di un ente dotato di personalità giuridica, sulle quali è bene soffermarsi e fare alcune considerazioni.

1. Sul fondamento giuridico della responsabilità dell'amministratore di

fatto di società o ente con personalità giuridica.

Non è la prima volta che la Corte di Cassazione afferma il principio stabilito con la sentenza in commento.

Ad esempio, già con la sentenza n. 4775 dell'11 marzo 2016 la Corte di cassazione era addivenuta alle medesime conclusioni, stabilendo, cioè, che per le violazioni tributarie commesse risponde solo la società (di capitali), risultando preclusa all'erario la possibilità di irrogare le sanzioni al consulente dell'ente, quand'anche ritenuto amministratore di fatto.

In tale occasione la Suprema Corte non mancò di precisare che, a decorrere dalla entrata in vigore dell'art. 7, del D.L. n. 269 del 2003², non sono più applicabili sia le ipotesi di concorso alle persone fisiche nelle violazioni imputabili a società ed enti con personalità giuridica (articolo 9 del d.lgs. n. 472 del 1997), sia la responsabilità solidale delle persone giuridiche (art. 11 stesso Decreto) per le violazioni di cui siano autori materiali i loro dipendenti e amministratori.

Peraltro, nella sentenza n. 19716 del 28 agosto 2013, la Suprema Corte, stabilendo un principio richiamato anche nella sentenza in commento, ha riconosciuto la legittimità della contestazione sanzionatoria nei confronti dell'amministratore di fatto di una società costituita al solo scopo fraudolento di evadere l'Iva, poiché in siffatta ipotesi non può invocarsi il dettato normativo di cui all'art. 7 del D.L. 269 del 2003, atteso che, come già evidenziato, tale disposizione intende

² 2 ottobre 2003.

regolamentare il caso in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente, e, in particolare, quello di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica stessa.

Nel caso in richiamo, la persona fisica che ha agito per conto della società è risultata, nel contempo, trasgressore e contribuente, mentre la persona giuridica ha rappresentato una mera *fictio*, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica.

Stando, dunque, all'insegnamento di legittimità retro richiamato si evince che secondo i giudici di vertice la responsabilità dell'amministratore di fatto di società o enti dotati di personalità giuridica non trova il proprio fondamento normativo nell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, il quale, come noto, regola l'ipotesi del concorso di persone nelle violazioni tributarie, atteso che nel caso in esame non ricorre l'ipotesi del concorso dell'amministratore di fatto con la società da esso gestita con riferimento alle violazioni oggetto di contestazione³.

³ In questi termini la Corte di Cassazione si è espressa anche nell'ordinanza n. 25284 del 25 ottobre 2017 (in *Corr. Trib.* n. 6 del 2018, pag. 425, con commento di P. ANTONINI, "*L'Amministratore di fatto non risponde per le sanzioni tributarie delle persone giuridiche*"); in particolare, in tale occasione i giudici di vertice hanno precisato che le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 (conv. con modif. in l. n. 326 del 2003), sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando questa sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella

La responsabilità dell'amministratore di fatto ricorre laddove venga accertata e provata la natura meramente fittizia ed artificiosa della società dotata di personalità giuridica da esso gestita; tant'è vero che in tal caso risulta addirittura inapplicabile l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, dovendosi assumere come del tutto inesistente l'ente dotato di personalità giuridica cui il citato articolo 7 attribuisce, in via esclusiva, la responsabilità per le sanzioni tributarie.

Ciò sta a significare che la responsabilità dell'amministratore di fatto si concretizza nel momento in cui, appurata la natura meramente fittizia della società dotata di personalità giuridica, emerge che, concretamente, detto amministratore di fatto risulta l'unico e vero contribuente cui ricondurre l'attività illecita, e, di conseguenza, le relative sanzioni, derivanti dalle violazioni perpetrate mediante l'artificiosa (e di fatto inesistente) struttura societaria.

In pratica, nell'ipotesi in esame la violazione va contestata nei confronti dell'unico soggetto realmente operante ed operativo, e, soprattutto, dell'unico responsabile delle violazioni commesse in forza di tale operatività⁴.

violazione fiscale sul disposto di cui all'art 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, che non può costituire deroga al predetto art. 7, peraltro ad esso successivo.

⁴ In questi termini risulta essersi espressa la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, Sez. X, con la sentenza n. 25 del 25 febbraio 2010; in tale circostanza i giudici, richiamando l'istituto civilistico della simulazione, hanno sancito che il contribuente non può invocare, in questo peculiare caso, la separazione patrimoniale tra società e soci, posto che, essendo le società fittizie, esse sono da considerarsi inesistenti, con

Pertanto, stante l' "inesistenza" della società dotata di personalità giuridica, ai fini sanzionatori l'amministratore di fatto viene ad essere punito in base ai principi ordinari che regolamentano il sistema delle sanzioni amministrative di natura tributaria; vale a dire che in questi casi il responsabile viene punito non già ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, quale concorrente nelle violazioni commesse dall'ente societario (dato che questo non esiste), bensì in forza dell'art. 2 del medesimo decreto legislativo, che individua l'autore della violazione nel soggetto che l'ha commessa.

Del resto, nel momento in cui la Corte di legittimità ammette il superamento dello schermo societario (escludendo l'applicazione dell'art. 7 del DL 269 del 2003) laddove il trasgressore risulti al contempo l'effettivo contribuente e l'effettivo beneficiario dell'illecito, non ha ragion d'essere l'invocazione dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, in quanto nell'ipotesi in esame non vi è nessun soggetto terzo (l'ente dotato di personalità giuridica) con cui concorrere.

2. L'impatto dell'insegnamento in commento sul modus operandi dell'amministrazione finanziaria per far valere la responsabilità, ai fini sanzionatori, dell'amministratore di fatto di società o ente con personalità giuridica.

In considerazione di quanto retro argomentato, risulta lecito sostenere che il modo in cui fino ad oggi l'amministrazione finanziaria ha inteso

conseguente responsabilità personale dell'amministratore.

punire l'amministratore di fatto di società o ente con personalità giuridica non sembra giuridicamente corretto, rischiando quindi di essere sconfessato in sede giudiziaria, con conseguente annullamento degli atti di contestazione (o di irrogazione sanzioni) eventualmente impugnati.

Come visto, il più delle volte l'agenzia delle entrate basa la contestazione sanzionatoria nei confronti dell'amministratore di fatto dell'ente dotato di personalità giuridica sul contenuto dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, assumendo, pertanto, l'ipotesi secondo cui il suindicato amministratore di fatto risulti concorrente con la società dotata di personalità giuridica nelle violazioni a quest'ultima contestate (e per l'effetto sanzionate)⁵.

Ma, come detto, tale interpretazione non pare giuridicamente corretta.

Difatti, secondo l'insegnamento della Suprema Corte l'amministratore di fatto risponde delle sanzioni irrogate alla società di capitali laddove quest'ultima possa considerarsi inesistente, al punto da rendere inapplicabile l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003.

In particolare, la Corte di Cassazione giustifica tale tesi affermando che in tal caso il trasgressore/persona fisica è al

tempo stesso contribuente (non dotato di personalità giuridica), nonché unico soggetto cui riferire le violazioni fiscali commesse al fine di conseguire uno scopo evidentemente illecito.

Questo spiega perché, nel caso in esame, non appare del tutto corretto parlare di responsabilità dell'amministratore di fatto in ordine alle sanzioni irrogate alla società di capitali dal medesimo gestita.

In realtà, appare più aderente all'insegnamento dei giudici di vertice in commento affermare che l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 deve considerarsi "inapplicabile" allorquando l'ente dotato di personalità giuridica risulti fittiziamente interposto ad opera del soggetto, persona fisica, realmente operante ed operativo, il quale, nella sostanza, deve assumersi come effettivo contribuente e, di conseguenza, come effettivo responsabile delle violazioni eventualmente commesse.

Pertanto, al fine di avanzare una contestazione valida e sostenibile, in ipotesi siffatte l'amministrazione finanziaria dovrà dimostrare non solo il ruolo di amministratore di fatto di una società dotata di personalità giuridica, bensì l'inesistenza stessa di detta società, e la riconducibilità dell'attività da questa svolta a detto amministratore, da intendersi quale effettivo e reale contribuente, che evidentemente avrà operato interponendo, indebitamente, una società di capitali del tutto inesistente.

3. Sull'onere probatorio incombente sull'amministrazione finanziaria.

In considerazione di quanto appena

⁵ Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 non si estenderebbe alle persone fisiche esterne alla società o all'ente dotati di personalità giuridica, ma soltanto a quelle interne, dovendosi pertanto escludere la possibilità di sanzionare l'esecutore materiale dell'illecito solo qualora quest'ultimo sia amministratore di diritto, dipendente, ovvero legale rappresentante (in questi termini si veda Circolare n. 28/E/2004).

affermato risulta lecito sostenere che in questi casi in capo all'amministrazione finanziaria incombe un onere probatorio particolarmente rilevante ed impegnativo.

Vale a dire che, al fine di far valere la responsabilità, in chiave sanzionatoria, dell'amministratore di fatto, il fisco dovrà innanzitutto provare che la gestione di detta società è completamente ed esclusivamente nelle mani di un soggetto terzo, diverso da colui o da coloro che formalmente risultano amministrare detta società.

Tale prova potrà evidentemente essere fornita anche mediante presunzioni, che comunque dovranno potersi definire qualificate, ossia, gravi, precise e concordanti.

Tuttavia, come visto, l'Ufficio non potrà fermarsi a ciò; ossia, non potrà limitarsi a dimostrare che un dato ente è di fatto amministrato da un soggetto diverso da quello cui formalmente è stato attribuito detto incarico, dato che la presenza di un amministratore di fatto di per sé non esclude l'applicabilità dell'art. 7 del D.L. 269 del 2003, e quindi la responsabilità del solo ente societario per le sanzioni tributarie ad esso irrogate.

Al fisco incombe una prova ulteriore e ben più pregnante; vale a dire dimostrare che l'ente dotato di personalità giuridica è gestito dal terzo con finalità meramente illecite e a suo esclusivo vantaggio.

In pratica, l'erario dovrà dimostrare che l'ente societario, e quindi il relativo atto costitutivo, l'attribuzione di un numero di partita Iva, l'iscrizione nel registro delle imprese, non sono funzionali al conseguimento di un

preordinato scopo sociale, ma il tutto è stato artificiosamente ed artatamente realizzato dall'amministratore di fatto con un unico scopo: realizzare il proprio disegno fraudolento e conseguire i vantaggi derivanti da tale sua illecita condotta.

In particolare, ad avviso di chi scrive, fondamentale, al fine di ritenere legittima e valida la contestazione erariale in chiave sanzionatoria, occorrerà rappresentare e dimostrare quale siano i vantaggi illeciti conseguiti dall'amministratore di fatto, per i quali si è resa necessaria la costituzione di una società o di un ente dotato di personalità giuridica, dei quali, ovviamente, dovrà essere contestata e dimostrata la mera artificiosità e l'effettiva inesistenza.

Conclusioni

In conclusione, pare corretto affermare che delle sanzioni amministrative tributarie irrogate ad una società di capitali può risponderne una persona fisica laddove venga dimostrato che quest'ultima, creando in maniera del tutto artificiosa una società di capitali o comunque un ente dotato di personalità giuridica, abbia agito per meri scopi fraudolenti, con l'intenzione di sfruttare, indebitamente, lo schermo societario, facendo ricadere su di esso le conseguenze delle proprie condotte illecite, sia in termini di tributi, sia in chiave sanzionatoria⁶.

⁶ In ordine al ruolo ed alle peculiarità dell'amministratore di fatto M. MISCALI, in "La responsabilità dell'amministratore di fatto a titolo di concorso ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997", in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 4 del 2018, pag. 1758, afferma che "l'amministratore di fatto è il soggetto che, pur non essendo stato

In tali circostanze, e solo in tali circostanze, i giudici della Suprema Corte ammettono l'inapplicabilità dell'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, onde evitare che la persona fisica (che, a ben vedere, non è propriamente ed esattamente un mero amministratore di fatto) mossa esclusivamente da intenti fraudolenti possa usufruire delle prerogative che il legislatore ha previsto soltanto per l'ipotesi in cui vi sia una reale differenza tra contribuente/società di capitali (o ente dotato di personalità giuridica) e relativo amministratore, mentre risulterebbe contraria alla *ratio* di detta norma ammettere che della tutela ivi prevista possa usufruire un soggetto che mediante l'ente dotato di personalità giuridica non ha inteso conseguire un determinato scopo sociale, ma soltanto un personale vantaggio, contrario al sistema, poiché frutto di una attività illecita.

investito formalmente della carica di amministratore della società, svolge in modo continuativo l'attività gestoria ed esercita i poteri relativi alla qualifica o alle funzioni dell'amministratore di diritto. La conseguenza principale del riconoscimento della figura dell'amministratore di fatto consiste nel suo assoggettamento al rispetto dei doveri previsti dall'ordinamento con riferimento all'amministratore di diritto, la cui violazione comporta la configurabilità di una fattispecie di responsabilità, con i conseguenti obblighi risarcitori nei confronti della società, dei soci, dei creditori sociali e del singolo socio o terzo, ai sensi degli articoli, rispettivamente, 2392, 2393-bis, 2394 e 2395 c.c.". In pratica, l'Autore rammenta che l'amministratore di fatto e quello di diritto sono soggetti agli stessi obblighi di legge ed alle medesime responsabilità; motivo per il quale l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 può e deve applicarsi ed estendersi anche all'amministratore di fatto, in tutto e per tutto equiparato ed equiparabile a quello di diritto.

In pratica, i giudici della Suprema Corte hanno affermato e stabilito la possibilità di disapplicare l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 nell'ipotesi in cui venga dimostrato che qualcuno abbia tentato di sfruttarne indebitamente il relativo dettato normativo, il quale giammai potrà escludere la responsabilità di colui che, lungi dal voler operare fisiologicamente e correttamente mediante un dato ente societario, lo abbia costituito con il preordinato intento di ottenere per il tramite dello stesso degli indebiti vantaggi, conseguiti mediante la violazione di norme fiscali⁷.

Avv. Fabio Falcone – Avvocato Tributarista in Rimini, Dottore di ricerca in diritto tributario europeo

⁷ F. TUNDO, in "I nebulosi confini dell'ascrizione del carico sanzionatorio alla persona giuridica", in *GT, Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 2 del 2019, pag. 123, afferma che "la Corte di Cassazione ha sopperito a questa vistosa mancanza, ritenendo che soltanto "ove sia dimostrato che la persona giuridica ... sia stata costituita artificialmente, a fini illeciti, le sanzioni amministrative tributarie possono essere irrogate nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate". In pratica, secondo l'Autore la Cassazione ha introdotto una norma non scritta, che consente la disapplicazione dell'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 laddove emerga che qualcuno, agendo illecitamente per suo personale tornaconto, stia tentando o abbia tentato di far ricadere le conseguenze delle proprie condotte illecite su un ente societario creato in maniera artificiosa, in quanto privo di una valida finalità economica e senza alcun effettivo ed economicamente valido interesse.