

La Ctr Lazio (sent. 2225/2018) pone un ulteriore tassello in materia di responsabilità

L'amministratore furbetto paga la sanzione di tasca propria

Pagine a cura

DI GIUSEPPE RIPA
E ALESSANDRO LATTANZI

Risponde personalmente per le sanzioni amministrative, con tutto il suo patrimonio, l'amministratore di fatto che abbia costituito artificiosamente una società di capitali al solo fine di evadere le imposte. Questo è il filone giurisprudenziale cui, in ultimo, s'accoda la Ctr Lazio, con la sentenza n. 2225/2018.

I fatti di causa. A un contribuente veniva notificato un avviso di accertamento, ai fini Ires, Irap e Iva, in quanto considerato amministratore di fatto di una società di capitali; la pretesa, a parere dell'Agenzia, doveva essere imputata esclusivamente a carico di quest'ultimo soggetto, poiché la società era stata costituita al solo fine di evadere le imposte.

Il contribuente proponeva ricorso affermando che, stante quanto disposto dall'art. 7, dl 269/2003, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. La Ctp accoglieva parzialmente il ricorso, in quanto identificava il contribuente come amministratore di fatto, ma riteneva illegittima l'irrogazione delle sanzioni a suo carico, proprio in virtù della succitata norma. L'Agenzia delle entrate proponeva appello, sostenendo la sussistenza di una deroga alla norma de qua, laddove la società risulti un soggetto interposto, creato esclusivamente al fine di evadere le imposte.

La massima Corte laziale accoglieva l'appello statuendo che, nel caso in cui una società sia costituita al solo scopo fraudolento di evadere le imposte, con esclusivo e personale vantaggio dell'amministratore di fatto, è quest'ultimo a rispondere

in proprio delle violazioni commesse, essendone egli stesso l'autore e l'ideatore.

E invero, allineandosi a quanto affermato dalle varie pronunce susseguite nel tempo della Suprema Corte, la sentenza ha ribadito come il disposto di cui all'art. 7, dl 269/03, intende 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. Laddove il costruito societario sia solo una *fictione* per favorire l'operato fraudolento dell'amministratore di fatto, verrà a crearsi, in capo allo stesso soggetto, invece, la duplice figura di trasgressore-contribuente, con la doverosa conseguenza che le sanzioni amministrative faranno capo solo ed esclusivamente a detto ultimo soggetto.

Al fine di meglio chiarire l'operatività della norma in esame, appare doveroso effettuare un breve excursus sulla successione di norme che hanno interessato il tema della responsabilità amministrativa derivante dalla violazione di norme tributarie.

Una delle maggiori novità della riforma delle sanzioni tributarie non penali del '97 era stata la valorizzazione dell'elemento soggettivo dell'illecito amministrativo, ossia la strutturazione della personalizzazione dell'illecito stesso; cioè a dire che non ci si sarebbe più dovuti riferire all'elemento oggettivo dell'illecito, bensì al suo autore, giusto l'inciso del co. 2, art. 2, dlgs 472/97. Invero, il centro d'imputazione delle conseguenze giuridiche diveniva, pertanto, la persona fisica che aveva posto in essere il comportamento trasgressivo rispetto all'obbligo tributario. Seppur è vero che alla società veniva lasciata la facoltà di accollarsi il debito dell'amministratore, siccome strutturata, la riforma

aveva fatto immediatamente emergere l'onerosità in capo agli amministratori i quali, sottoscrivendo ovvero compiendo gli atti illegittimi, ai sensi del co. 2, art. 11, venivano presuntivamente individuati quali trasgressori della norma.

Tuttavia, con l'inserimento dell'art. 7, dl 269/2003, il legislatore ha voluto introdurre il principio speciale secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio delle società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico di questi ultimi. La norma in esame, si è specificato nel tempo, deve essere letta nel senso di negare solo la sussistenza di un vincolo di solidarietà tra l'autore materiale dell'illecito e il contribuente per

l'adempimento di un'obbligazione sanzionatoria, ma non di negare tout-court l'applicazione per le persone giuridiche del principio di personalità e i relativi risvolti a esso riconducibili.

Dacché, dalla modifica apportata è dipesa una netta distinzione: se la violazione è commessa nell'ambito di un soggetto con personalità giuridica, è su di esso che ricade la sanzione; mentre, se la violazione è commessa da un soggetto diverso, vale il principio di personalità.

È indubbio come la norma abbia creato immediatamente scalpore e perplessità, poiché, data la natura sostanziale e, quindi, la non retroattività, veniva a crearsi un doppio binario dato, da un lato, dalla responsabilità unica della società per le persone giuridiche e, dall'altro, dalla responsabilità personale per le ditte individuali e le società di persone. Anzi, come più volte è stato affermato anche dalla giurisprudenza, la norma de qua, non effettuando alcuna specificazione, poiché avente portata generale, esimeva dalla responsabilità personale, oltre agli amministratori di diritto, anche quelli di fatto. Vieppiù che la giu-

risprudenza non permetteva nemmeno di invocare la responsabilità di tali soggetti a titolo di concorso, ex art. 9, dlgs 472/97.

Dal pensiero giurisprudenziale formatosi sul punto, appariva come se il legislatore avesse creato involontariamente una causa di non punibilità (amministrativa) per tutti gli amministratori di società di capitali, anche quelli di fatto.

Tuttavia, la giurisprudenza ha avuto modo di lasciare uno spiraglio aperto alla configurazione della responsabilità personale dell'amministratore di fatto, attraverso proprio l'interpretazione del principio statuito dall'art. 7, dl 269/2003, ossia la configurazione del rapporto fiscale proprio della società.

In sostanza, gli Ermellini hanno affermato che la responsabilità esclusiva della persona giuridica deve trovare applicazione nel caso in cui la violazione della norma tributaria derivi dal rapporto fiscale proprio della società; ciò in quanto, l'amministratore, nell'esecuzione del suo mandato, ha agito in nome e per conto della società, nonché a suo favore; per contro, «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» (Cfr. Cassazione, sentenza n. 5924/2017).

Emerge, quindi, come la Suprema Corte, abbia voluto interpretare la norma de qua in base al suo senso letterale, poiché la responsabilità esclusiva della società risulterà applicabile solo e soltanto nel caso in cui le sanzioni saranno irrogate in virtù «del rapporto fiscale proprio» di quest'ultima. De lege lata, se il rapporto fiscale dovesse essere proprio dell'amministratore di fatto e non della società, in quanto quest'ultima non è altro che una persona giuridica creata artificialmente, per fini illeciti, dalla persona fisica

nel suo esclusivo interesse, l'esimente di cui all'art. 7 non potrà essere applicata.

A parere di chi qui scrive, il ragionamento effettuato dalla Suprema Corte appare più che mai consono e aderente ai criteri di certezza, uguaglianza e proporzionalità del diritto, poiché laddove la norma in esame fosse estesa tout court, senza apportare alcuna distinzione, finirebbe per favorire la commissione di comportamenti frodatori, a tutto svantaggio dell'Erario. Difatti, le società «cartiera», come da prassi, sono mere scatole vuote, senza beni (o beni di modico valo-

re), né denaro liquido, con la conseguenza che la pretesa del fisco diverrebbe materialmente non riscuotibile.

E allora, per rimarcare ancor di più la necessaria non applicazione dell'art. 7 alle frodi poste in essere dagli amministratori di fatto, giova citare le sentenze nn. 19175 e 19716 del 28 agosto 2013, ove la Corte di cassazione, esaminando due distinti avvisi di accertamento, facenti capo, però, allo stesso soggetto, ha chiosato come l'impostazione dell'articolo qui esaminato «intenda 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; nel caso di specie, invece, essendo l'amministratore di fatto esclusivo beneficiario delle violazioni contestate, non sussiste detta differenza, atteso che quest'ultimo è, al tempo stesso, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera fictio, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica».

A ogni modo, sul punto, appare quanto mai opportuno un chiarimento del legislatore, atteso che, nonostante il corretto ragionamento esposto dalle sentenze sopra citate, sussistono sentenze di segno contrario, anche recenti. Invero, le sentenze nn. 25284/2017 e 9122/2014 della Suprema Corte hanno affermato come, l'art. 7 non operi alcun distinguo, tanto meno in capo agli amministratori di fatto; pertanto, la responsabilità delle sanzioni amministrative deve essere esclusivamente riferita alla società di capitali.

© Riproduzione riservata

Responsabilità amministrativa tributaria

Colpisce la società di capitali nel caso in cui l'amministratore abbia agito nell'interesse della stessa, anche in presenza di un amministratore di fatto

Colpisce l'amministratore di fatto nel caso in cui egli abbia costituito la società di capitali per soli scopi frodatori

In caso di società di persone o ditte individuali, la responsabilità è personale

Risponde personalmente per le sanzioni amministrative, con tutto il suo patrimonio, l'amministratore di fatto che abbia costituito artificialmente una società di capitali al solo fine di evadere le imposte

