

Con ordinanza n. 18116 del 6 giugno 2022, la quinta sezione civile della Corte di Cassazione ha fatto il punto sui destinatari delle sanzioni amministrative relative al rapporto tributario in caso di artificiosa costituzione - ai fini illeciti - della società di capitali.

Secondo l'orientamento prevalente nella giurisprudenza di legittimità, le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2003, n. 326), sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto di cui all'art. 9, D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472, che non può costituire deroga al predetto art. 7, ad esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del D.L.vo n. 472 ma solo in quanto compatibili (Cass. civ., sez. V, 25 ottobre 2017, n. 25284; id., Cass. civ., sez. V, 1° aprile 2022, n. 10651).

È stato poi soggiunto che l'amministratore di fatto di una società alla quale sia riferibile il rapporto fiscale ne risponde direttamente qualora le violazioni siano contestate o le sanzioni irrogate antecedentemente alla data di entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, stante la disposizione di diritto transitorio di cui all'art. 7, comma 2, del menzionato decreto e la disciplina precedentemente vigente dettata dagli artt. 3, comma 2, e 11 del D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472 (Cass. civ., sez. V, 23 aprile 2014, n. 9122).

La giurisprudenza ha altresì precisato che tale orientamento incontra un limite nella artificiosa costituzione ai 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, la persona fisica che ha agito per conto della società è, al contempo, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera *fictio*, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica. Non opera pertanto, in tale caso, l'art. 7 del D.L. n. 269/2003, secondo cui nel caso di rapporti fiscali facenti capo a persone giuridiche le sanzioni possono essere irrogate nei soli confronti dell'ente, in quanto detta norma 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» (così, in motivazione, Cass. civ. 8 marzo 2017, n. 5924 che richiama Cass. civ. 28 agosto 2013, n. 19716; principio ripreso da Cass. civ., sez. V, 1° aprile 2022, n. 10651).

Calando tali principi nella fattispecie in esame è evidente come l'*error in iudicando* della Commissione Tributaria Regionale sia stato quello di escludere, ai sensi dell'art. 7 D.L. n. 269 del 2003, l'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie nei confronti della persona fisica senza accertare chi, tra società e amministratore di fatto, fosse il beneficiario delle violazioni contestate, alterità che rappresenta il presupposto indispensabile per l'applicabilità dell'art. 7 cit..

Ed invero, va qui ribadito il principio di diritto secondo cui l'art. 7, D.L. n. 269 del 2003 (in base al quale, nel caso di rapporti fiscali facenti capo a persone giuridiche, le sanzioni possono essere irrogate nei soli confronti dell'ente) incontra il limite dell'artificiosa costituzione ai fini illeciti della società di capitali, potendo, solo in tal caso (*fictio* societaria) le sanzioni amministrative tributarie essere irrogate nei confronti della persona fisica, in quanto detta norma 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 o in fatto, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima. In caso di artificiosa ricostruzione ai fini illeciti della società, la persona fisica che ha agito per conto della società è, al contempo, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una finzione creata nell'esclusivo interesse della persona fisica.

Riferimenti Normativi:

- art. 9, D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472

- art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269
- L. 24 novembre 2003, n. 326