

30796/22



**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: sanzioni -  
amministratore di fatto

Composta da

Biagio Virgilio - Presidente -  
Giuseppe Fuochi Tinarelli - Consigliere -  
Angelina-Maria Perrino - Consigliere -  
Giacomo Maria Nonno - Consigliere -  
Paolo Catalozzi - Consigliere Rel. -

R.G.N. 28171/2013

Cron. 30796

PU - 08/03/2022

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 28171/2013 R.G. proposto da  
Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la  
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente* -

contro

(omissis) rappresentato e difeso dagli avv. (omissis)

(omissis), con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo, sito

in (omissis)

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Lombardia, n. 74/6/13, depositata il 20 maggio 2013.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza dell'8 marzo 2022,  
tenutasi nelle forme previste dall'art. 23, comma 8 *bis*, d.l. 28 ottobre  
2020, n. 137, conv., con modif., nella l. 18 dicembre 2020, n. 176, dal

376  
2022

U

Consigliere Paolo Catalozzi;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Rosa Maria Dell'Erba, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso

### **FATTI DI CAUSA**

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 20 maggio 2013, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso di \_\_\_\_\_ per l'annullamento dell'avviso di irrogazione di sanzioni, notificatogli in proprio quale amministratore di fatto della \_\_\_\_\_ s.r.l., per omessa conservazione di scritture contabili della società per l'anno 2004 -

2. Il giudice di appello ha respinto il gravame erariale evidenziando che, a seguito dell'estinzione della società, i creditori insoddisfatti potevano agire solo nei confronti dei soci, sino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e dei liquidatori, se il mancato pagamento era dipeso da colpa di questi.

Ha, inoltre, osservato che delle sanzioni amministrative irrogate era responsabile unicamente la società.

3. Il ricorso è affidato a tre motivi.

4. Resiste con controricorso (omissis)

6

dicembre 1997, n. 472, per aver la Commissione regionale escluso la responsabilità dell'amministratore di fatto della società senza valutare se lo stesso, come contestato nell'atto impugnato, fosse l'esclusivo beneficiario delle violazioni rilevate e avesse utilizzato la società quale schermo per i suoi comportamenti illeciti.

2.1. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono fondati.

Giova osservare che in materia di sanzioni amministrative tributarie l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, conv., con modif., nella l.n. 326 del 2003, in deroga al principio generale della responsabilità personale dell'autore, nonché in deroga all'art. 11, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (che prevede la responsabilità solidale delle società nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione), 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».

E' stato ripetutamente affermato da questa Corte che l'applicazione di tale disposizione 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 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 (cfr. Cass. 1° aprile 2022, n. 10651; Cass. 22 novembre 2021, n. 36037; Cass. 10 ottobre 2021, n. 29038; Cass. 13 novembre 2020, n. 25757).

L'art. 7, infatti, intenderebbe 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, ma non nel caso in cui la persona fisica sia

«esclusivo beneficiario delle violazioni contestate», in quanto in tale caso 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 (cfr., altresì, Cass. 18 aprile 2019, n. 10975; Cass. 8 marzo 2017, n. 5924; Cass. 28 agosto 2013, n. 19716).

2.2. Come evidenziato nella pronuncia di questa Corte n. 23231 del 25 luglio 2022, tale approdo ermeneutico, «pur cogliendo un dato innegabile, ossia che, in tali ipotesi, esiste un soggetto che governa *uti dominus* la società di capitali, il quale fa proprie le attività, i redditi e i proventi dell'ente, cui lascia la formale responsabilità e l'onere delle imposte, non assolte, non appare pienamente soddisfacente dove sembra prefigurare che la società costituisca una *mera fictio*, dunque priva di realtà giuridica».

Ferma, dunque, l'effettività della società di capitali deve ritenersi che l'imputabilità ad un diverso soggetto dei redditi maturati dall'ente e delle relative imposte possa realizzarsi mediante ricorso alla presunzione di interposizione prevista dall'art. 37, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Tale disposizione normativa costituisce espressione del principio generale della capacità contributiva e consente di traslare l'eventuale risultato reddituale della società interposta nei confronti del soggetto interponente.

2.3. Il riferito percorso argomentativo non è limitato dalla tipologia di reddito oggetto di accertamento, ma si estende – come recentemente precisato da questa Corte (cfr. Cass. 17 febbraio 2022, n. 5276) – anche al reddito d'impresa e all'ipotesi in cui l'interposto sia

una società di capitali, laddove sia accertata la relazione di fatto tra contribuente e reddito, necessaria per operare la traslazione del reddito d'impresa prodotto all'effettivo titolare.

L'interponente, infatti, non è un mero gestore dell'ente collettivo ma di soggetto che disponga *uti dominus* delle risorse del soggetto interposto.

In questo caso, sarà onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare la relazione di fatto tra l'interponente e la fonte del reddito del soggetto imprenditoriale interposto e l'effettivo possesso dell'interponente medesimo dei redditi formalmente intestati alla società.

Non ha rilievo, invece, la dimostrazione che l'interposizione sia reale o fittizia: l'art. 37, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, infatti, si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale, ed anche ad un uso improprio di un legittimo strumento giuridico (cfr., *ex multis*, Cass. 27 aprile 2021, n. 11055; Cass. 28 giugno 2017, n. 17128; Cass. 3 marzo 2017, n. 5408).

La compiuta traslazione del reddito, del resto, è coerente con il diritto al rimborso dell'interposto, ai sensi dell'art. 37, quinto comma, d.P.R. n. 600 del 1973, per quelle imposte che abbia pagato per redditi imputati all'interponente, condizione che legittima il riconoscimento, ove ne sussistano i presupposti formali e sostanziali, anche del diritto alla detrazione *ex art. 19*, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (cfr. Cass. 30 dicembre 2009, n. 27964).

2.4. Il suesposto fondamento giustificativo della responsabilità del soggetto che abbia gestito *uti dominus* una società di capitali non perde la sua validità in tema di i.v.a., risultando convergente con la disciplina unionale.

Infatti, come evidenziato nella richiamata sentenza di questa Corte n. 23231 del 2022, nel caso in cui un soggetto gestisca *uti dominus* la società si configura un rapporto riconducibile al mandato senza

rappresentanza, dove il mandatario è il gestore e il mandante è la società, disciplinato dall'art. 6, par. 4, della Sesta direttiva, corrispondente all'art. 3, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, per effetto del quale si deve ritenere che il gestore abbia ricevuto o fornito i detti servizi a titolo personale.

Chiarisce tale pronuncia che in questo caso «Si realizza, in altri termini, la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente sull'assunto che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi – il commissionario – abbia in un primo tempo ricevuto i servizi in questione da prestatori specializzati prima di fornire, in un secondo tempo, gli stessi servizi all'operatore per conto del quale agisce (v., tra le varie, Corte di giustizia, 4 maggio 2017, in C-274/15, Commissione c/ Lussemburgo; nella giurisprudenza interna, v., *ex multis*, Cass. 29 settembre 2020, n. 20591; Cass. 23 novembre 2018, n. 30360): il mandatario, quindi, assume e acquista in nome proprio, rispettivamente, gli obblighi e i diritti derivanti dal compimento dell'affare trattato per conto del mandante»;

Conclude che «se la prestazione di servizi a cui l'operatore partecipa è soggetta all'Iva, pure il rapporto giuridico tra costui e la parte per conto della quale agisce è soggetto all'Iva».

2.5. Quanto all'aspetto sanzionatorio, l'elemento costitutivo della fattispecie è caratterizzato dall'avvenuta traslazione del reddito e dei relativi tributi dell'ente collettivo, con conseguente imputazione anche delle condotte evasive.

La situazione esula dall'ambito di applicazione dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, in quanto il rapporto fiscale che viene in considerazione non è quello, previsto dalla citata norma, «proprio di società o enti con personalità giuridica» ma, in conseguenza della traslazione del reddito all'effettivo possessore ex art. 37, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1970, quello specifico e proprio dell'interponente (così, la più volte richiamata sentenza n. 23231 del 2022).

Da quanto esposto, discende, in primo luogo, che non vi è spazio per l'applicazione dell'art. 2495 c.c., ritenuta, invece, rilevante dal giudice di appello, atteso che tale norma si riferisce alla responsabilità (dei soci e dei liquidatori) per debiti della società e non per debiti propri.

4. In secondo luogo, la Commissione regionale, nell'escludere la responsabilità del controricorrente, cui era imputata la qualità di amministratore di fatto della (omissis) in ragione del principio della responsabilità personale dell'autore della violazione, non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto, applicando automaticamente tale principio pur in presenza di una contestazione di utilizzo strumentale della società per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a suo personale vantaggio.

5. All'accoglimento dei primi due motivi di ricorso segue l'assorbimento del terzo, proposto solo in via subordinata.

6. La sentenza impugnata va, dunque, cassata con riferimento al motivo accolto e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lombardia, in diversa composizione

**P.Q.M.**

la Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla <sup>Corte di giustizia tributaria</sup> ~~Commissione~~ <sup>di II grado</sup> ~~tributaria regionale~~ della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, l'8 marzo 2022.

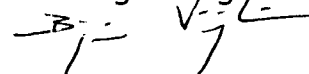
Il Consigliere estensore

Paolo Catalozzi



Il Presidente

Biagio Virgilio



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
oggi, 19 OTT 2022

Il Cancelliere  
Massimiliano Morgante

