

*“Le recenti posizioni giurisprudenziali in tema di sanzionabilità dell’amministratore di fatto”*

Nel 2003 si è assistito ad un evidente ridimensionamento del sistema sanzionatorio tributario, in quanto l’introduzione dell’art. 7 del d.l. n. 269/2003 ha sancito la piena riferibilità delle sanzioni dei rapporti tributari di società ed enti con personalità giuridica a carico di quest’ultime.

Tali interventi, inevitabilmente, hanno condotto ad un’apertura verso la modalità punitiva ispirata al principio *“societas delinquere potest”*, nelle ipotesi in cui siano coinvolti soggetti dotati di autonomia tributaria perfetta, ossia con un assetto organizzativo volto a consentire la distinzione tra patrimoni. Tanto premesso, l’oggetto della relazione verte sulla responsabilità dell’amministratore di fatto, che trova origine nel momento in cui sia appurata la natura meramente fittizia della società, dotata di personalità giuridica, facendo emergere l’unicità del ruolo di contribuente dell’amministratore di fatto, a cui sarà riconducibile la violazione, e di conseguenza, le relative sanzioni derivanti dalle condotte illecite perpetrate mediante la *fictio iuris*.

A ciò si aggiunga che la normativa italiana non fornisce una definizione univoca di amministratore di fatto; infatti, l’assunto maggiormente condiviso in dottrina e giurisprudenza lo qualifica come *“il soggetto che pur non essendo stato investito formalmente della carica di amministratore della società, svolge in modo continuativo attività di tipo gestorio, esercitando i poteri relativi alle funzioni dell’amministratore di diritto.”*

Ad ogni buon conto, è pacifico che in tali casi la violazione tributaria vada contestata nei confronti dell’unico soggetto realmente operativo, e, soprattutto, esclusivo responsabile dell’attività posta in essere.

Sul punto, nell’ultimo triennio si sono registrate rilevanti posizioni giurisprudenziali della Corte di Cassazione, che hanno cercato di fare chiarezza sulla portata sanzionatoria di tale figura, sottolineando come il Fisco sia chiamato sempre a provare la completa ed esclusiva gestione societaria nelle mani di un soggetto terzo, diverso da colui o da coloro che formalmente risultano amministratori, al fine di poter sanzionare tale soggetto al posto della società.

Nondimeno, tale prova può essere fornita anche mediante presunzioni, che tuttavia dovranno essere qualificate come gravi, precise e concordanti e che rientreranno nella libera apprezzabilità del giudice. La proposta di relazione mira ad una lettura orientata del concetto del beneficiario della violazione, tra vantaggio ed interesse, ad un approfondimento dello spazio probatorio inerente i requisiti dell’amministratore di fatto, quali la continuità e la significatività della funzione.

Metodologicamente, al fine di investigare tali temi, si analizzeranno gli assunti contenuti nelle più recenti pronunce di legittimità, quali le sentenze della Cassazione civile nn. 5276/2022, 1358/2023 e

1946/2023.

In ordine al tema del beneficiario della violazione, seguendo il disegno originario del Legislatore, la legge delega 7 aprile n. 80/2003 ha previsto che la sanzione amministrativa/tributaria debba riferirsi al “*soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione*” e questa scelta è stata giustificata, come si può leggere nella relazione di accompagnamento al disegno di legge, con lo scopo di punire gli indebiti vantaggi frutto dell’evasione fiscale.

In origine, il modello di riferimento doveva essere quello della disciplina sulla responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche ai sensi del d.Lgs. n. 231/2001.

Tuttavia, quest’ultima prevedeva la responsabilità per la commissione dell’illecito e non il mero trasferimento del carico sanzionatorio di un illecito già commesso dalla persona fisica in capo all’ente.

Ho fatto riferimento ad una “lettura orientata” al fine di ricostruire brevemente la *voluntas legis* della relazione di accompagnamento all’art. 7 del d.l. n. 269/2003, prima di indicare gli attuali filoni interpretativi maggiormente condivisi sul tema.

Infatti, in ambito sanzionatorio, se il vantaggio rappresenta l’acquisizione di un beneficio economico, più o meno immediato, da parte della persona giuridica, si richiederà sempre una verifica *ex post*, successiva alla commissione dell’illecito, in considerazione del fatto che la delega del 2003 aveva voluto considerare l’ottenimento di benefici effettivi e non esclusivi.

Nell’esperienza giurisprudenziale, il trasgressore avrebbe potuto apportare all’ente anche un beneficio economico minimo, persino fortuito purché effettivo, ma la persona giuridica comunque avrebbe sopportato oggettivamente il carico sanzionatorio.

Di conseguenza, al fine di stabilire chi possa essere il reale beneficiario di una violazione, persona giuridica o amministratore di fatto negli schemi precedentemente delineati, si potrebbe valutare di attribuire al termine “beneficio” la capacità di inglobare al suo interno anche il criterio dell’interesse, inteso prevalentemente come proiezione finalistica della condotta *ex ante*, idonea altresì ad arrecare un vantaggio.

Per questa via, in dottrina non si è mancato di osservare che la scelta di individuare nel vantaggio economico dell’evasione l’elemento che da solo permette di connotare la posizione di questo come antigiusuridica non consente di dare per dimostrata la possibilità di superare lo schermo posto a protezione dei singoli.

Dunque, il vantaggio riferito al cd. beneficiario della violazione potrebbe coincidere col tributo evaso, seguendo la strada tracciata dall’interesse economico.

Diversamente, scegliendo di riferirsi al rapporto giuridico tributario, il vantaggio, da un lato, determinerebbe la nascita di un credito dello Stato per l’imposta corrispondente alla ricchezza non

dichiarata e dall'altro potrebbe essere qualificato come profitto della violazione, nel significato che l'art. 240 c.p. dà sulla confisca proprio al profitto.

Non va dimenticato come l'art. 7 del d.l. n. 69/2003 abbia sancito la vera e propria traslazione della responsabilità amministrativa/tributaria dal soggetto agente a colui che risulta avvantaggiato dall'illecito commesso.

Eppure, solo nella normalità dei casi, il vantaggio derivante dall'illecito commesso dai suoi rappresentanti gioverebbe alla società.

Per tali ragioni, si reputa opportuno offrire una lettura adeguatrice del dettato normativo, poiché altrimenti si punirebbe solamente chi ha agito e non chi abbia tratto vantaggio da una condotta illecita, seguendo esclusivamente i "movimenti" patrimoniali dell'ente dotato di personalità giuridica.

Inoltre, in tema di *onus probandi*, è frequente assistere a contestazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate nelle quali, da un lato, viene asserita l'interposizione fittizia della società e dall'altro vengono attribuite a carico del contribuente diverse qualifiche alternative (amministratore di fatto, socio occulto, beneficiario dei proventi illeciti, ideatore dell'attività criminosa, autore della violazione).

Tale contestazione multipla è di fatto preordinata al recupero, in capo al contribuente, dell'intero ammontare di imposte accertate e sanzioni irrogate.

Pertanto, il percorso logico che i giudici devono seguire, nella valutazione discrezionale degli elementi alla base della prova per presunzioni, deve necessariamente attestarsi in due distinti momenti: a) vaglio degli elementi indiziari ed eliminazione di quelli privi di rilevanza; b) disamina complessiva di tutti gli elementi presuntivi non scartati, al fine di verificare se essi siano tra loro concordanti e in grado di generare una valida prova.

Non a caso, come emerge dalla sentenza della Cassazione civile n. 5276/2022, soffermandosi sulla relazione di fatto tra contribuente e reddito, particolare rilevanza è data alle indagini, che nel caso di specie avevano messo in evidenza la disponibilità materiale del contribuente di «*assegni e fogli firmati in bianco dai legali rappresentanti delle stesse, scegliendo i materiali ed intrattenendo rapporti con i fornitori*».

Nella sentenza richiamata si dava atto di un quadro indiziario incentrato sull'assunzione di poteri decisionali, commerciali, bancari, di un contribuente che non risultava ricoprire cariche nelle società per le quali assumeva un ruolo decisionale, tale da consentirgli di ingerirsi nella gestione delle società cooperative e, soprattutto, fruire delle relative risorse finanziarie.

Da tale fatto noto, l'Ufficio aveva presunto il possesso da parte del contribuente dei redditi di impresa delle cooperative medesime quali soggetti interposti.

Tale inferenza logica, secondo canoni di probabilità, portava ad asserire che «*il contribuente si fosse ingerito uti dominus nella gestione delle società cooperative*», esautorando gli amministratori di

diritto e utilizzando, di conseguenza, le risorse delle stesse società, potendo liberamente far capo ai conti correnti.

Dunque, secondo i Giudici l'attenzione va posta sulla tipologia di reddito oggetto di accertamento al fine di operare la traslazione del reddito prodotto all'effettivo titolare accertato.

Nel caso di specie, in tema di reddito di impresa, diviene rilevante la figura dell'amministratore di fatto del soggetto imprenditoriale formalmente titolare del reddito.

Tuttavia, tale ruolo deve assumere una particolare pregnanza al fine di integrare la presunzione del possesso del reddito, poiché deve essere tale da comportare la traslazione del reddito realizzato dall'ente collettivo percettore come se fosse stato prodotto da quest'ultimo.

L'interponente non deve, pertanto, costituire un mero gestore dell'ente collettivo - la cui qualifica rileverebbe ai fini reddituali solo in caso di società di persone interposte, ovvero, in caso di socio, quale maggior reddito da partecipazione e solo ai fini IRPEF - dovendo accertarsi che l'interponente disponga delle risorse del soggetto interposto *uti dominus*.

Secondo la Suprema Corte è quindi nella prova della relazione dell'interponente con la fonte di reddito del soggetto interposto che si risolve la prova del possesso del reddito, la quale prescinde dalla natura dell'interposizione (ossia, se l'interposizione possa ricomprendere anche quella reale). La pronuncia a sua volta fa riferimento alla scelta della dottrina tributaria di affermare che il Legislatore avrebbe codificato un principio di maggiore estensione rispetto alla dicotomia civilistica incentrata su titolarità effettiva - titolarità apparente, perché ciò che rileva ai fini tributari è il possesso del reddito formalmente attribuito a terzi in luogo e in sostituzione del formale titolare dei redditi.

Altri spunti interessanti in tema di onere della prova, incombente sull'Amministrazione Finanziaria, sono ravvisabili nelle pronunce della Cassazione nn. 1358/2023 e 1946/2023, citate nell'incipit.

La prima asserisce che incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, il totale asservimento della società interposta all'interponente, spettando quindi al contribuente l'onere di fornire la prova contraria dell'assenza di interposizione ovvero della mancata percezione dei redditi del soggetto interposto.

Nondimeno, viene ricordato che la declinazione del contenuto dei requisiti della "continuatività" e "significatività" dell'amministratore di fatto si deve alla dottrina e alla giurisprudenza.

Infatti, è stato chiarito che la "continuità" presuppone una reiterazione nel tempo degli atti gestori di norma spettanti all'amministratore di diritto di una società, non rilevando gli atti meramente episodici e occasionali ed essendo necessaria una ingerenza sistematica sotto il profilo quantitativo.

La "significatività" si sostanzia nella necessità di considerare rilevanti solamente gli "atti tipici", ovvero (...) atti giustificati dal potere di iniziativa proprio di chi governa una società in vista del suo funzionamento, atti diretti a conseguire l'oggetto sociale o ancora atti di esecuzione di delibere

assembleari.

Inoltre, nella seconda pronuncia della Suprema Corte, n. 1946/2023, viene considerata un'ulteriore ipotesi, in cui il ricorrente era stato ritenuto l'amministratore di fatto non già della "cartiera" ma della società che aveva ricevuto le fatture, soggettivamente false, dalle interposte cartiere.

Secondo i Giudici *"costituisce un dato fin troppo ovvio che le operazioni soggettivamente inesistenti siano finalizzate al conseguimento di risparmi d'imposta."*

*E ciò, quanto al coinvolgimento di una società a valle, sia pur nella forma della colposa ignoranza della natura di cartiera della società interposta, non comporta una assiomatica fittizietà della società a valle.*

*Cioè non basta essere coinvolti in operazioni soggettivamente inesistenti per affermare che la società sia stata costituita solo quale schermo delle attività illegali dell'effettivo dominus, dovendo altrimenti concludersi per la fictio di ogni società coinvolta in operazioni inesistenti.*

*La finta esistenza della compagine sociale non può essere il risultato di affermazioni assiomatiche, ma di un convincimento fondato su riscontri probatori, certamente più ampi ed incisivi rispetto al rapporto società cartiera - società inesistente.*

Tirando le somme di quanto sinora affermato, è chiaro che l'Amministrazione Finanziaria, ove voglia sostenere la qualifica di un soggetto come amministratore di fatto, dovrà dimostrare che l'ente societario, il suo atto costitutivo, l'attribuzione del numero di partita Iva, l'iscrizione nel registro delle imprese, non siano funzionali al conseguimento di un preordinato scopo di natura sociale, ma il tutto sia stato artificialmente realizzato dall'amministratore di fatto con un'unica finalità: la realizzazione di un disegno fraudolento, volto a conseguire i vantaggi derivanti dalla sua illecita condotta.

Diversamente, in caso di interposizione mediante una società, la prova a carico dell'Ufficio avrà ad oggetto a) la relazione di fatto tra l'interponente e la fonte del reddito del soggetto imprenditoriale interposto, b) sostenendo che il primo sia l'effettivo possessore dei redditi formalmente intestati alla società.