L’amministratore (anche di fatto) non risponde delle obbligazioni tributarie della società

di Maurizio Villani

Pubblicato il 16 Luglio 2022

Analizziamo quali sono le **responsabilità dell'amministratore**, anche nello scomodo caso dell' **amministratore di fatto**, per gli **obblighi fiscali** e le **sanzioni** in caso di **accertamento** alla società amministrata.

La Corte di Cassazione, con l’ordinanza n. 8811 del 30 marzo 2021, in riferimento all’applicazione delle sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ha affermato il principio di diritto secondo cui, ai sensi dell’art. 7 D.L. n. 269/2003 (convertito dalla L. 326 del 2003), esse 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 del D.lgs n. 472/1997, che non può costituire deroga al predetto articolo 7, ad esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del D.lgs n. 472/1997, ma solo in quanto “*compatibili*”.

Nello specifico, secondo i giudici di legittimità, non esiste una responsabilità degli amministratori (anche di fatto) per i debiti fiscali della società perchè non vi è alcuna norma che indichi una sorta di successione o coobbligazione dei debiti tributari, della società, a carico dei suoi amministratori.

Tale giudizio è stato basato sull’art. 36 del D.p.r. n. 602/1973, applicabile, però, solo alle imposte sui redditi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il caso: la responsabilità dell'amministratore di fatto di una cooperativa

La vicenda giudiziale de qua trae origine dalla notifica all'amministratore di fatto di una Società cooperativa, di un atto di contestazione per omessa tenuta delle scritture contabili e omesso versamento delle ritenute del personale dipendente, nonché di due avvisi di accertamento per maggiori imposte Irpeg, Iva e Irap, relativamente all'anno di imposta 2002.

Avverso i suddetti atti impositivi, il contribuente aveva proposto ricorso, che era stato rigettato dalla CTP di Milano.

Avverso la pronuncia dei giudici di prime cure, il contribuente aveva proposto appello, che veniva rigettato dalla CTR della Lombardia che, per quanto di interesse, ha fatto conseguire dall'accertamento della qualifica di amministratore di fatto della società, la sua responsabilità per le obbligazioni tributarie riconducibili a quest'ultima.

Il contribuente proponeva ricorso in Cassazione.

La motivazione della sentenza di Cassazione

La questio iuris che involge la causa oggetto d'esame della Suprema Corte attiene alla verifica se, delle obbligazioni tributarie aventi ad oggetto Irpeg, Irap e Iva gravanti sulla società Alfa s.r.l., possa rispondere, oltre che la medesima società, quale autonomo soggetto passivo di imposta, anche il ricorrente, in considerazione della qualifica dallo stesso rivestita di amministratore, anche di fatto, della società.

La responsabilità dell'amministratore per le imposte dirette

In particolare, in materia di imposte dirette, la responsabilità degli amministratori è prevista dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, ma solo per l'ipotesi di messa in liquidazione della società e realizzazione, da parte degli amministratori, di operazioni di liquidazioni nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

alla messa in liquidazione, ovvero di occultamento di attività sociali mediante omissione nelle scritture contabili.

Invero, a parere del Supremo Consesso, in tale ipotesi si configura una responsabilità per obbligazione propria ex lege avente natura civilistica e non tributaria, non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno allorchè la società sia cancellata dal registro delle imprese (Cass. civ., 20 luglio 2020, n. 15377; Cass. civ., nn. 29969/2019, 17020/2019), il cui presupposto risiede nel compimento di una specifica condotta illecita diretta a sottrarre o occultare il patrimonio sociale, con conseguente depauperamento della garanzia patrimoniale.

Precisamente, verso l'amministratore vi è un credito dell'amministrazione finanziaria non strettamente tributario, ma di natura civilistica, che trova titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale vera e propria, costituente mero presupposto della responsabilità stessa (Cass., Sez. Un., n. 2767/1989), sebbene predetta responsabilità debba essere accertata dall'Ufficio con atto motivato da notificare ex art. 60 D.P.R. n. 600/1973, avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui all'art. 36 del citato D.P.R. n. 602/1973.

Inoltre, tale previsione è applicabile peraltro alle sole imposte sui redditi e non anche all'imposizione sul valore aggiunto o sulle attività produttive.

Obbligazioni tributarie, fiscali e sanzioni

Tanto chiarito, i giudici di legittimità con l'ordinanza in commento hanno osservato che l'obbligazione tributaria e le relative sanzioni amministrative proprie di società o enti con personalità giuridica, ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 269/2003 (conv. dalla L. n. 326 del 2003), 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 sulla disposizione normativa di cui all'art. 9 D.lgs n. 472/1997, che non può costituire deroga al predetto articolo 7, ad esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del D.lgs n. 472/1997, ma solo in quanto "*compatibili*" (Cass. civ., 25 ottobre 2017, n. 25284).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il caso dell'amministratore di fatto

La Suprema Corte, nell'ordinanza in esame (Cass. ord. n. 8811/2021) ha poi precisato che la responsabilità diretta dell'amministratore di fatto si configura qualora le violazioni e le sanzioni siano state contestate prima dell'entrata in vigore del D.L. 269/2003 (regime transitorio).

Sul punto i giudici di legittimità così hanno chiarito:

> *"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 Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, stante la disposizione di diritto transitorio di cui all'articolo 7, comma 2, del menzionato decreto e la disciplina precedentemente vigente dettata dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 3, comma 2, e articolo 11 (Cass. n. 9122 del 23/4/2014)".*

In ultimo, i giudici di legittimità hanno evidenziato che l'orientamento secondo cui non sussiste una responsabilità diretta dell'amministratore, anche di fatto, del rapporto fiscale e le relative sanzioni proprie delle società, incontra il limite nella artificiosa costituzione ai fini illeciti della società di capitali.

Sul punto, già in precedenza si era espressa la Corte di Cassazione con la sentenza 7 novembre 2018, n. 28332, con la quale è stato chiarito che:

> *"(…) 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, nel contempo, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera fictio, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica.*
>
> *Non opera pertanto il Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 7, 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*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima".*

NDR. In tema di responsabilità fiscali dell'amministratore di fatto vedi anche:

Illegittime le sanzioni tributarie al consulente anche se ritenuto amministratore di fatto

Amministratore di diritto e di fatto: è configurabile la responsabilità solidale di quest'ultimo?

A cura di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Sabato 16 luglio 2022

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D