

l'accoglimento del ricorso, nonché delle parti, che hanno insistito nelle rispettive difese;

FATTI DI CAUSA

██████████ ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 2968/20/2019 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 9.07.2019, con la quale, rigettando l'appello, è stato confermato l'avviso d'accertamento che ha esteso al ricorrente, quale amministratore di fatto della società ██████████.r.l., le sanzioni amministrative conseguenti le violazioni fiscali imputabili alla società.

Per quanto si evince dalla pronuncia impugnata, a seguito di verifica e processo verbale di constatazione redatto da militari della GdF, emergendo un sistema di frodi carousel, l'Agenzia delle entrate aveva rideterminato l'imponibile della società, notificando l'atto impositivo. Ritenendo peraltro che i ██████████ (unitamente a ██████████) ne fosse l'amministratore di fatto, con l'avviso d'accertamento l'ufficio aveva richiesto al ricorrente il pagamento delle sanzioni irrogate, nella misura di € 14.504.982,98.

Era seguito il contenzioso, esitato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano nel rigetto del ricorso (sentenza n. 7006/03/2017). L'appello del contribuente fu respinto dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con la pronuncia ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale ha ritenuto che la previsione contenuta nell'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, secondo cui le sanzioni amministrative relative a rapporti fiscali di società o enti dotati di personalità giuridica si applicano alla compagine sociale, va esclusa nelle ipotesi in cui questa sia gestita da un amministratore di fatto, laddove la costituzione della medesima società risulti artificiosa e strumentale alle finalità illecite perseguite dal suo amministratore.

Il ricorrente ha censurato con quattro motivi la sentenza, chiedendone la cassazione. L'Amministrazione finanziaria ha resistito con controricorso.

All'esito della udienza pubblica del 27 settembre 2022 la causa è stata riservata e decisa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo il ricorrente ha denunciato la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, degli artt. 11 e 12 delle

RGN 1670/2020

Consigliere est. Federici

preleggi, nonché degli artt. 9 e 11 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., quanto ai limiti applicativi del sistema sanzionatorio a carico delle persone giuridiche;

con il secondo motivo ha invocato la nullità della sentenza per carenza dei requisiti di validità elencati nell'art. 132 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., quanto alla apparenza o inesistenza della motivazione in ordine alla sussistenza di elementi atti a qualificare il [REDACTED] come amministratore di fatto;

con il terzo motivo ha lamentato il vizio di motivazione, per omessa valutazione di un fatto storico decisivo per il giudizio e oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., quanto all'omessa valutazione delle dichiarazioni relative ad un verbale di interrogatorio;

con il quarto motivo si è doluto della nullità della sentenza, per carenza dei requisiti di validità elencati nell'art. 132 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., quanto alla qualificazione del [REDACTED] come esclusivo beneficiario degli illeciti tributari.

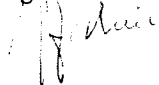
Esaminando dunque il primo dei motivi, esso è fondato nei termini appresso chiariti.

La difesa del ricorrente sostiene che con l'introduzione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 il legislatore abbia inteso porre esclusivamente a carico dell'ente o della società dotata di personalità giuridica le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario, escludendo per l'effetto qualunque concorso dell'amministratore di fatto, così come era invece disposto dall'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997. Critica pertanto la decisione impugnata, che al contrario, nel riportare un precedente della Corte di legittimità (Cass., 7 novembre 2018, n. 28331), riconduce l'applicazione delle sanzioni alla persona fisica che amministra la società nelle ipotesi in cui la compagine sociale altro non è che una costruzione artificiosa costituita per fini illeciti, e dunque una mera *fictio* creata nell'esclusivo interesse di quella persona fisica che intenda perseguire i propri illeciti intenti.

Questo ragionamento è criticato negando che esso abbia fondamento in un sostrato giuridico positivo, né, sempre secondo le argomentazioni sviluppate dal ricorrente, esso trova appigli in precedenti giurisprudenziali coerenti col dato letterale delle norme, secondo le regole interpretative

RGN 1670/2020

Consigliere est. Federici



dettate dall'art. 12 delle preleggi. La critica prosegue poi nell'evidenziare che l'interpretazione invocata dalla commissione regionale avrebbe richiesto in ogni caso l'accertamento della fittizietà della società, dovendosi ricondurre al contribuente persona fisica, che si nasconde dietro lo schermo sociale, il soggetto d'imposta. Invece la pronuncia avrebbe incoerentemente riconosciuto la responsabilità del [REDACTED] non già in via esclusiva, ma "in solido" alla società, così semplicemente estendendo all'amministratore di fatto (presunto tale) la responsabilità già riconosciuta in capo alla società. In tal modo sarebbe stata contraddetta la premessa, ossia la esistenza meramente fittizia e non effettiva della società.

La difesa del M [REDACTED] articola dunque una complessa critica che si sviluppa su due piani: l'uno, relativo alla ricostruzione dogmatica della fattispecie normativa, finalizzato a criticare un'interpretazione delle norme che, in contrasto con il testo dell'art. 7 citato, pretende di riconoscere una responsabilità dell'amministratore di fatto, quale persona fisica, sia pur nel perimetro della società costituita come paravento della illecita condotta della persona che l'amministra; l'altro, riferito al caso concreto, teso a dimostrare che comunque il caso di specie non rientrerebbe neppure nella ricostruzione normativa criticata, con conseguente contraddittorietà della pronuncia impugnata.

Ciò chiarito, con l'introduzione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, convertito poi in l. 326 del 2003, secondo cui «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica», si è posta la questione se la suddetta disciplina, nell'innovare le regole dettate dal d.lgs. n. 472 del 1997, ed in particolare dall'art. 11 -che prima della modifica prevedeva l'obbligo solidale del pagamento della sanzione tra l'ente, la società o l'associazione, nel cui interesse l'autore della violazione aveva agito, e l'autore medesimo- avesse definitivamente escluso l'esigibilità della sanzione dalla persona fisica, identificando esclusivamente nella compagine sociale l'unico soggetto passivo, quando dotato di personalità giuridica.

Si tratta di una questione la cui soluzione non è scontata, e ciò al di là dell'apparente chiarezza del testo normativo, tanto più che il comma 3 del citato art. 7 prevede che «nei casi di cui al presente articolo le disposizioni

del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili».

Su di essa la giurisprudenza di legittimità ha affermato che il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario, proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando essa sia gestita da un amministratore di fatto non opera nell'ipotesi di società "cartiera", atteso che, in tal caso, la società è una mera *fictio*, utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto, con la conseguenza che viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione del suddetto art. 7, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (Cass., 20 ottobre 2021, n. 29038; 22 novembre 2021, n. 36003; cfr. anche 25 luglio 2022, n. 23231).

Nello specifico si è avvertito che «questa Corte (Cass. civ., 9 maggio 2019, n. 12334), ha precisato che l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7, decreto-legge n. 269/2003, 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, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione dell'art. 7, d.lgs. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito» (Cass., 29038 del 2021, cit.).

RGN 1670/2020

Consigliere est. Federici



Le argomentazioni e le conclusioni cui perviene la giurisprudenza di legittimità, che questo collegio condivide ed a cui intende dare continuità, sono il punto di arrivo di una esegesi della disciplina, che era pur partita da contrastanti letture, alcune più favorevoli all'abbandono di ogni prospettiva non aderente all'apparente semplicità del testo dell'art. 7 cit. (Cass., 25 ottobre 2017, n. 25284; 13 novembre 2018, n. 29116; indirettamente, 23 aprile 2014, n. 9122), altre che invece ritenevano coerente con il sistema delle regole sulla responsabilità, ed imprescindibile nell'interpretazione dello stesso art. 7 cit., distinguere le ipotesi in cui l'amministratore, anche di fatto, avesse operato nell'interesse della società, da quelle in cui la società fosse solo una finzione, costituita da una persona fisica quale paravento delle proprie condotte, illecitamente incidenti sugli obblighi fiscali (Cass., 28 agosto 2013, n. 19716; 8 marzo 2017, n. 5924; 18 aprile 2019, n. 10975).

Per questo secondo orientamento, che questo collegio ritiene più corretto, il distinguo dunque si pone nella "decodificazione" della società, se essa cioè sia vera, se abbia vita e finalità economiche distinte da quelle del suo amministratore, o si riveli lo strumento artificioso, cui una persona fisica ricorre proprio per sottrarsi alle sanzioni. Il che, è ben comprensibile, non rappresenta alcuna forzatura del dato letterale dell'art. 7 cit., trovando anzi all'interno della norma medesima la sua *ratio*.

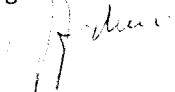
Sotto i profili appena esaminati le ragioni del motivo del ricorso non trovano condivisione.

Senonché la *ratio* appena riferita richiede per ciò stesso dei riscontri, ed il primo di essi è proprio il riscontro della "finzione" dell'esistenza della società, cioè la sua strumentalità al perseguimento delle finalità illecite del suo controllore, identificato appunto nel suo amministratore di fatto.

Tali riscontri possono essere agevolati, come nel caso della società "cartiera", della quale ne sia stata accertata l'inesistenza, per assenza degli elementi essenziali allo svolgimento dell'attività economica (locali in cui esercitare l'attività commerciale, personale, strumentazione, ecc.). In ipotesi simili è agevole ritenere che, in via presuntiva e secondo l'*id quod plerumque accidit*, l'amministratore di fatto abbia direttamente incamerato i proventi dell'evasione fiscale addebitabile all'ente (Cass., 36003 del 2021 cit.). Vi sono tuttavia ipotesi ben più complesse, nelle quali la società non è la cartiera, ma la compagine sociale che al più risulta coinvolta in un giro di

RGN 1670/2020

Consigliere est. Federici




operazioni soggettivamente inesistenti, il che, da solo, non costituisce affatto elemento assorbente per trarre la conclusione che essa sia una mera creazione artificiosa, strumentale all'illecita condotta del vero artefice, ossia la persona fisica che di fatto l'amministra. In tali ipotesi infatti la società "a valle" dell'operazione soggettivamente simulata, ricevendo le fatture false, può anche aver conseguito un vantaggio fiscale, illecito, ma ciò non esclude la sua vitalità. In questo caso il suo amministratore agisce anzi nell'interesse e a beneficio della società amministrata e la fattispecie non potrà che rientrare proprio nell'alveo dell'art. 7 cit.

L'imputazione delle sanzioni direttamente all'amministratore di fatto, richiedendo dunque, al contrario, la prova della assorbente strumentalità della compagine sociale agli obiettivi illeciti di quest'ultimo, renderà necessario acquisire un adeguato quadro, quanto meno presuntivo, di tale rapporto.

Venendo allora al caso di specie, dalla sentenza, così come dagli elementi estrapolabili dalla stessa difesa erariale, si evince che il ricorrente era stato ritenuto l'amministratore di fatto non già della "cartiera" (queste invece identificate nelle società [redacted] ma della società che aveva ricevuto le fatture, soggettivamente false, dalle interposte cartiere. Nella sentenza si riferisce del ruolo attivo decisionale svolto dal [redacted] i (pag. 3, terzo capoverso), ma si fa anche riferimento alla "fitta trama intersocietaria, atta ad ottenere illeciti risparmi d'imposta" (medesimo capoverso). Nel prosieguo si afferma del dominio del ricorrente, esercitato insieme ad altri sulla società, così da essere identificato come "uno dei principali beneficiari dell'attività fraudolenta posta in essere dalla società". Ma, a parte che di una società che compie attività fraudolenta per conseguire risparmi d'imposta i beneficiari effettivi e finali sono sempre, sia pur indirettamente, i soci e gli amministratori, 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

RGN 1670/2020

Consigliere est. Federici



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.

Ciò chiarito, nel caso di specie la sentenza impugnata, respingendo l'appello, ha confermato la sentenza di primo grado, dalla quale, stando ai passaggi riportati nel controricorso erariale, emergeva che secondo il pvc redatto dai militari verificatori il M [REDACTED] tra le tante attività di gestione oltre ad impartire disposizioni al personale dipendente ed a provvedere alle assunzioni, intratteneva rapporti con fornitori e clienti (tra cui e quindi non solo, le due società cartiera). Dal testo della pronuncia deve evidentemente desumersi che la società non viveva di sola attività fraudolenta. D'altronde nel testo della sentenza manca ogni riferimento ai dati oggettivi e soggettivi richiesti dalla giurisprudenza per riconoscere il coinvolgimento della società nella frode carosello, tanto ai fini delle imposte dirette, quanto ai fini della falsa fatturazione Iva.

Inoltre la circostanza, rappresentata e non contestata, che con l'avviso d'accertamento al M [REDACTED] le sanzioni siano state irrogate in via solidale con la società, rappresenta una contraddizione rispetto alla ricostruzione giuridica della responsabilità diretta dell'amministratore di fatto, poiché la inapplicabilità dell'art. 7 cit. ha quale presupposto la coincidenza tra l'amministratore di fatto (di una società fittizia) e l'effettivo contribuente, ciò che si pone in logico contrasto con la responsabilità solidale dell'amministratore e la società (che dovrebbe suporsi inesistente).

Il motivo, nei termini chiariti, è dunque fondato e trova accoglimento.

Gli altri motivi restano assorbiti dall'accoglimento del primo.

La sentenza va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che in diversa composizione, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, dovrà riesaminare l'appello attenendosi al seguente principio di diritto **«In tema di sanzioni amministrative relative al rapporto tributario, perché venga meno la ratio che giustifica l'applicazione dell'art. 7, del d.l. n. 269 del 2003, convertito con modificazioni in l. n. 326 del 2003, diretto a sanzionare la sola società dotata di personalità giuridica, e sia**

RGN 1670/2020

Consigliere est. Federici



ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito, è necessario -quando non si tratti di società cartiera ma di quella che "a valle" riceve fatture soggettivamente inesistenti- acquisire riscontri probatori, anche presuntivi, idonei ad escludere la vitalità della società medesima, quand'anche gestita da un amministratore di fatto».

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo, assorbi il secondo, terzo e quarto. Cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, cui demanda, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 13 ottobre 2022

Il Consigliere est.