

## **La sanzionabilità tributaria dell'amministratore di fatto nel prisma dell'onere probatorio**

**di Roberto Baboro**

L'intervento si propone di analizzare la responsabilità tributaria dell'amministratore di fatto, soffermandosi, in particolare, sul disposto dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, anche alla luce delle molteplici pronunce della giurisprudenza di legittimità intervenute sul tema.

In linea di principio, infatti, l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003 è comunemente indicato come espressione dell'immedesimazione organica dell'amministratore nell'entità dotata di personalità giuridica, identificando in essa l'esclusivo destinatario delle sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio della stessa. D'altro canto, la giurisprudenza di legittimità è andata elaborando una rilevante eccezione a tale principio, rinvenendola in particolare nelle ipotesi di artificiosità della costituzione dell'ente, nelle quali cioè questa risulta essere una mera *fictio*, creata nell'esclusivo interesse dell'amministratore di fatto, il quale è quindi sia il beneficiario delle violazioni fiscali sia, specularmente, il destinatario delle sanzioni tributarie.

L'intervento costituirà dunque l'occasione per valutare la correttezza di tale percorso interpretativo, anche tenuto conto delle possibili alternative, tentando altresì di ricostruire quali possano essere gli elementi, anche presuntivi, tali da poter escludere la vitalità dell'ente, evidenziando infine le possibili ricadute in tale specifico comparto normativo della disposizione in materia di onere probatorio recentemente introdotta all'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992.

Quanto al primo profilo, al fine di riscontrare la predetta artificiosità dello strumento societario – che richiama la fattispecie dell'interposizione fittizia nel possesso dei redditi, alla stregua dell'art. 37, comma 3, d.p.r. n. 917 del 1986 – occorre adottare quale prospettiva l'interesse che è stato raggiunto tramite la condotta scrutinata, che costituisce il filtro attraverso il quale verificare se è presente o meno la responsabilità personale dell'individuo autore delle condotte. Pertanto, ogniqualvolta risulti che la persona fisica autrice della violazione non agisca nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale, potrà ritenersi che lo strumento capitalistico sia stato utilizzato per fini illeciti.

In altre parole, faccio riferimento a tutte quelle fattispecie ove è possibile riscontrare la presenza di comportamenti (illeciti) posti in essere da soggetti formalmente terzi rispetto alla compagine sociale della società di capitali per il cui tramite venivano effettuate le condotte illecite. In quest'ottica, la società finisce per costituire uno strumento eterodiretto ed utilizzato esclusivamente quale "strumento" al fine di attribuire un vantaggio ai soggetti terzi. Così, ad esempio, la giurisprudenza ha valorizzato la presenza di pagamenti incassati da un terzo, piuttosto che dalla società formalmente

venditrice (Cass. 9 maggio 2019, n. 12334), o ancora il coinvolgimento di un soggetto estraneo alla compagine sociale come fonte volitiva delle direttive che indirizzavano la gestione dell'ente o degli atti di disposizione dei beni societari (Cass. 8 marzo 2017, n. 5924).

Quanto, invece, alla rilevanza dell'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 rispetto al tema oggetto di indagine, è mia intenzione anzitutto vagliare l'eventuale valenza innovativa della disposizione rispetto all'assetto previgente, tema che è stato già affrontato, seppure incidentalmente, da talune pronunce della Suprema Corte che hanno escluso siffatta natura. Affrontato tale profilo, occorrerà quindi procedere ad esaminare quali possano essere le ricadute di tale disposizione rispetto alla responsabilità dell'amministratore di fatto.

Per esemplificare, l'enfasi riposta dalla disposizione sulla non "contraddittorietà" della prova che l'Ufficio è tenuto ad allegare, oltrech  sulla sua "sufficienza" rispetto alla pretesa, potrebbe portare a ritenere che gli elementi – tipicamente presuntivi – addotti a dimostrazione dell'utilizzo abusivo dello strumento societario debbano essere soggetti a un onere probatorio particolarmente "rafforzato", circostanza che dovr  trasparire anche nella motivazione del Giudicante. Allo stesso modo,andr  determinato se l'art. 7, comma 5-*bis* possa comportare un superamento dell'utilizzo, in ambito tributario, del principio della "vicinanza della prova": qualora a tale interrogativo dovesse darsi risposta affermativa, l'Ufficio non sarebbe mai legittimato a ribaltare sul contribuente – ritenuto "pi  vicino" alla prova – l'onere di dimostrare la sua estraneit  rispetto all'interesse raggiunto dalle condotte scrutinate.