

Sanzioni tributarie: l'esclusiva imputazione delle sanzioni alla persona giuridica prevista dall'art. 7 del d.l. 269/2003 non opera quando la società è un mero schermo della persona fisica che ne è insieme dominus, trasgressore e unico beneficiario, e la lite sulle sole sanzioni collegate si definisce senza pagamento soltanto se il rapporto d'imposta è stato effettivamente definito

La deroga al principio personalistico dell'art. 7 del d.l. 269/2003 presuppone che l'amministratore abbia agito per una società dotata di effettiva autonomia. Se l'ente è il diaframma formale di un'attività ideata, diretta e sfruttata dalla persona fisica, le sanzioni restano a carico di quest'ultima. La qualificazione della società come fictio, sui fatti già contestati, non integra la motivazione dell'atto; la definitività dell'accertamento non equivale alla definizione del rapporto d'imposta.

PROVVEDIMENTO	Cass. civ., sez. trib., ordinanza 30 settembre 2026, n. 25994 · Pres. Fuochi Tinarelli, rel. Leuzzi
DECISIONE	Ricorso rigettato · esito favorevole all'Ufficio · spese di legittimità a carico del ricorrente (5.600,00 euro per compensi) · raddoppio del contributo unificato
OGGETTO	Avviso di irrogazione di sanzioni all'amministratore di fatto · IRES, IRAP e IVA 2011 · 232.886,00 euro · diniego di definizione agevolata

1. MASSIMA

In tema di sanzioni tributarie, la regola dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, che pone le sanzioni relative al rapporto fiscale di società o enti con personalità giuridica esclusivamente a carico dell'ente, presuppone che l'autore della violazione abbia agito nell'interesse dell'ente, e non opera quando la società sia un mero diaframma formale di un'attività riconducibile alla persona fisica, che risulti insieme dominus dell'organizzazione, trasgressore e beneficiario esclusivo; non bastano la sola gestione di fatto né la mera esterovestizione. L'esclusione non comporta il venir meno della personalità giuridica e trova parametro normativo nell'interposizione dell'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e, ai fini IVA, nel mandato senza rappresentanza.

La qualificazione della società come fictio, operata sul medesimo nucleo fattuale posto a base dell'atto, non costituisce integrazione in giudizio della motivazione. L'art. 6, comma 3, secondo periodo, del d.l. n. 119 del 2018 esclude il pagamento per le liti relative esclusivamente a sanzioni collegate ai tributi solo se il rapporto d'imposta sia stato definito in modo soddisfacente, non bastando la definitività dell'accertamento o dell'iscrizione a ruolo.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269; articolo 11 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; articoli 37, terzo comma, e 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; articolo 3, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; articolo 6, paragrafo 4, della Sesta direttiva IVA; articolo 6, comma 3, del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119; articolo 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212; articolo 36 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; articoli 112 e 132 del codice di procedura civile.

3. FATTO E SVOLGIMENTO PROCESSUALE

L'Ufficio irrogava a una persona fisica sanzioni per 232.886,00 euro relative a IRES, IRAP e IVA per il 2011, ritenendola amministratore di fatto di una s.r.l. con sede a San Marino, considerata esterovestita, alla quale erano state accertate imposte e contestate sanzioni. Il contribuente invocava l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 e negava la gestione di fatto. La Commissione tributaria provinciale di Caserta respingeva il ricorso, ritenendo provato che egli fosse ideatore e beneficiario del sistema.

In appello il contribuente chiedeva la definizione agevolata ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, ottenendo un diniego, a sua volta impugnato. La Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza depositata il 12 novembre 2020, riuniti i giudizi, rigettava ricorso e appello: il consolidamento del debito della società non consentiva l'azzeramento delle sanzioni, e l'art. 7 non opera quando la persona giuridica è una mera fictio creata nell'interesse della persona fisica, insieme trasgressore e contribuente.

4. MOTIVI DI RICORSO

Con il primo motivo il contribuente denunciava la violazione dell'art. 6, comma 3, del d.l. n. 119 del 2018: le sanzioni erano collegate ai tributi della società, il cui rapporto doveva ritenersi definito con l'iscrizione a ruolo divenuta definitiva. Con il secondo lamentava la violazione degli artt. 112 cod. proc. civ., 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 7 della legge n. 212 del 2000: l'atto era motivato sull'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997 e sull'esterovestizione, e la tesi della fictio era stata introdotta solo in giudizio. Con il terzo deduceva omessa pronuncia su tale censura e motivazione apparente.

5. DECISIONE

Il primo motivo è respinto, con correzione della motivazione: il collegamento fra definizione e pagamento riguarda le sole sanzioni non collegate; per quelle collegate occorre che il rapporto relativo ai tributi sia stato definito, e l'inciso «anche con modalità diverse dalla presente definizione» amplia le forme di chiusura (pagamento, acquiescenza satisfattiva, conciliazione), ma non vi equipara la stabilizzazione della pretesa per mancata prosecuzione della lite. Il pagamento del tributo non era stato allegato.

Il secondo motivo è infondato. La motivazione dell'atto delimita la lite (Cass. n. 6103/2016; Cass. n. 2382/2018), ma la qualificazione giuridica del medesimo nucleo fattuale non muta la causa petendi. L'amministratore che agisce per una società dotata di autonomia soggettiva e patrimoniale va distinto dal caso della società usata come diaframma, nel quale l'alterità viene meno (Cass. n. 19716/2013; Cass. n. 5924/2017; Cass. n. 28332/2018; Cass. n. 1904/2020; Cass. n. 32594/2019). Il giudice di merito aveva individuato nel contribuente l'ideatore di un circuito di vendita di prodotti informatici fondato su società a lui riconducibili, con appropriazione esclusiva del risultato economico.

La Corte puntualizza l'indirizzo sul ripristino della regola personalistica (Cass. n. 12334/2019; Cass. n. 29038/2021): poiché la società iscritta, della quale è esclusa la simulazione dell'atto costitutivo (Cass. n. 22560/2015), vive di vita propria (Cass. n. 29700/2019), il collegamento con la persona fisica richiede un parametro normativo, individuato nell'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 (Cass. n. 23231/2022) e, per l'IVA, nell'art. 3, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 (Corte di giustizia, 4 maggio 2017, causa C-274/15; Cass. n. 30360/2018). Rileva così il rapporto fiscale dell'interponente. Respinto il terzo motivo, per implicito rigetto della censura e motivazione non apparente (Cass., sez. un., n. 22232/2016), il ricorso è rigettato.

6. QUADRO NORMATIVO

L'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevedeva la responsabilità dell'amministratore, anche di fatto, autore della violazione, con la responsabilità solidale dell'ente beneficiario. L'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 ha rovesciato l'impostazione per gli enti con personalità giuridica, ponendo le sanzioni esclusivamente a loro carico, in deroga al principio personalistico, perché l'ente è il beneficiario della viola-

zione.

L'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 imputa al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche per presunzioni, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona; per l'IVA, l'art. 3, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 considera chi partecipa in nome proprio ma per conto terzi a una prestazione di servizi come se l'avesse ricevuta e resa personalmente.

7. ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE

La pronuncia conferma l'indirizzo che esclude l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 quando la società è uno schermo della persona fisica, precisandolo sotto due profili. Quanto al presupposto, richiede la coincidenza, accertata in concreto, fra dominus, trasgressore e beneficiario. Quanto al fondamento, coordina l'indirizzo con quello civilistico che esclude la simulazione dell'atto costitutivo delle società di capitali e riconduce la responsabilità personale non alla sola ratio della norma derogatoria, ma all'interposizione per le imposte sui redditi e al mandato senza rappresentanza per l'IVA.

Restano aperti alcuni profili: la Corte ritiene sufficiente che il nucleo fattuale fosse già contestato nell'atto, senza precisare se l'Ufficio debba richiamarvi l'interposizione. Il parametro non è illustrato per l'IRAP, e non è esaminato, perché estraneo ai motivi, il rapporto fra le sanzioni irrogate alla persona fisica e quelle contestate alla società. Sulla definizione agevolata la lettura è restrittiva: la definitività rende incontestabile il debito, ma non ne realizza la chiusura.

Pubblicato il 6 ottobre 2026 · Redazione MassimarIA

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.