

01. Diritto societario

LA RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI DI SOCIETÀ DI CAPITALI NEI CASI DI MANCATO PAGAMENTO DELLE IMPOSTE



Di norma, come previsto dall'art. 7 del DL 269/2003 nelle società di capitali, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale nonché le imposte sono esclusivamente a carico dell'ente. Ma è davvero sempre così o in alcune circostanze potrebbero essere chiamati in causa anche personalmente gli amministratori della società? In altri termini, vi sono dei casi in cui l'Agenzia delle Entrate può rivalersi per debiti erariali direttamente nei confronti degli amministratori delle società operative? Nel presente lavoro, si proverà a individuare in quali situazioni, a livello fiscale, lo schermo societario potrebbe essere inefficace con il conseguente coinvolgimento diretto degli amministratori dell'ente, distinguendo la posizione degli amministratori di società di capitali da quelli di società personali.

/ Andrea BUGAMELLI *

RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI SULLE SANZIONI

L'art. 7 del DL 269/2003¹ dispone, al comma 1, che *"le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"* e, al comma 2, specifica che *"nei casi di cui al presente articolo*

*le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n 472, si applicano in quanto compatibili"*². Tale disposizione ha implicitamente abrogato l'art. 11 del DLgs. 472/97 (che prevede la responsabilità solidale fra persona fisica e la società nei casi di violazioni che abbiano inciso sulla determinazione ed il pagamento del tributo), che quindi appare oggi da ritenersi ancora valido esclusivamente per le società e gli enti privi di personalità giuridica³.

21

* Avvocato tributarista - Dottore in Economia e Commercio

1 Decreto conv., con modificazioni, L. 24.11.2003 n. 326.

2 Si intendono evidentemente tutte le società di capitali (srl, spa e sapa), ma le considerazioni che verranno esposte valgono anche per le altre società con personalità giuridica come le cooperative, le mutue assicuratrici e le società consortili.

3 L'art. 11 co. 1, prima parte, prevede che *"Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti"*.

Ne deriva, pacificamente, che **le sanzioni amministrative attingono solamente il contribuente persona giuridica**, mentre le persone fisiche riconducibili all'ente – tanto l'amministratore, quanto il liquidatore o il socio – non sono passibili di essere sanzionati neppure a titolo di concorso.

La *ratio* dell'art. 7 è rinvenibile nel presupposto che la norma incriminatrice intende colpire il contribuente che ha tratto vantaggio dalla irregolarità, ossia la persona giuridica.

Per converso, allorquando la violazione risponde ad un **interesse proprio della persona fisica**, l'ombrello protettivo dell'art. 7 viene a cadere e la sanzione potrà legittimamente essere irrogata contro di lei⁴. L'interesse proprio della persona fisica è ravvisabile se la condotta irregolare tenuta dall'ente è finalizzata al raggiungimento di un beneficio personale⁵. Il caso tipico sul quale si è soffermata la giurisprudenza è quello delle *società cartiere*, che non svolgono alcuna operatività concreta, salvo l'emissione dei titoli fiscali; trattandosi di una costruzione societaria artificiosa, è giocoforza agevole far discendere l'interesse personale della persona fisica che può essere l'amministratore di diritto nonché l'amministratore di fatto. In altri termini, nel caso in cui l'ente impositore sia in grado di dimostrare che la persona giuridica è stata creata con lo scopo di commettere illeciti di natura tributaria, l'art. 7 del DL 269/2003 di fatto non può operare, in quanto sostanzialmente viene meno la persona giuridica⁶.

Il principio è assolutamente pacifico anche negli orientamenti della Suprema Corte di Cassazione, che ritiene la norma **inapplicabile nel caso di schermi societari di carattere assolutamente fittizio**⁷.

In un precedente contributo⁸ si è ipotizzato che la violazione della norma tributaria finalizzata all'incremento dell'utile societario e a caduta degli utili distribuibili non dovrebbe tendenzialmente integrare l'interesse proprio in capo all'amministratore tale da renderlo punibile, trattandosi di un interesse mediato rispetto a quello principale ed effettivo dell'utile societario; mentre l'emissione occasionale di fatture false da parte di società effettivamente operativa, potrebbe integrare il presupposto dell'interesse personale in capo all'amministratore il quale percepisca un corrispettivo per tale illegittima attività, rendendosi passibile di sanzione amministrativa (oltre che penale).

La stessa prassi amministrativa, segnatamente la C.M. 180/98, esprime l'avviso che *"il riferimento al diretto vantaggio tratto dall'autore della violazione, che impedisce l'operare della limitazione della responsabilità, va interpretato restrittivamente. Si deve trattare di un vantaggio che si traduce immediatamente nel patrimonio del soggetto: tale non è, quindi, quello che potrebbe derivare all'amministratore, al socio o al dipendente titolare di quote o azioni della società dall'eventuale incremento dei dividendi o delle quote di utile connesso al vantaggio fiscale conseguito dalla società medesima in dipendenza dalla violazione"*.

4 Cass. 9.10.2020 n. 21790 e Cass. 13.11.2020 n. 25757, in *Sistema Integrato Eutekne*.

5 Cass. 9.5.2019 n. 12334.

6 In tal senso Cissello A. "Manuale delle sanzioni amministrative tributarie", Torino, 2015, p. 139.

7 Secondo la suprema Corte, in particolare "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, conv., con modif., in l. n. 326 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" (cfr. Cass. 21.4.2022 n. 12716, in *Sistema Integrato Eutekne*. In senso conforme Cass. 22/11/2021 n. 36003; Cass. 20.10.2021 n. 29038).

8 Bugamelli A. "Le responsabilità fiscali di liquidatori, amministratori e soci nelle società in liquidazione o estinte", in *questa Rivista*, 12, 2022.

Dunque, l'irrogazione della sanzione all'amministratore è subordinata al rigoroso ed attento accertamento in ordine al perseguimento di un **beneficio personale**, non solamente astratto, bensì **concretamente ravvisabile**.

A ben vedere, non deve ritenersi necessario che il vantaggio ultimo perseguito dall'amministratore sia stato effettivamente conseguito, essendo sufficiente che lo scopo sotteso alle irregolarità formalmente riferibili all'ente scaturiscano dall'interesse personale della persona fisica.

Tornando al precedente esempio, qualora l'emissione di fatture false sia avvenuta in modo sporadico da parte dell'amministratore dietro un accordo con l'utilizzatore dei documenti per conseguire un corrispettivo parametrato all'imponibile dedotto, sussisterebbe quell'interesse personale che rende sanzionabile la persona fisica e ciò vale anche se il prezzo concordato non sia stato effettivamente conseguito.

AMMINISTRATORE DI FATTO

L'amministratore di fatto è colui che, pur in assenza di investitura formale, si inserisce nella gestione societaria con caratteri di sistematicità e completezza, impartendo direttive e condizionando le scelte operative dell'ente⁹. La giurisprudenza è pacifica nel ritenere **applicabile** l'art. 7 del DL 269/2003 alla figura dell'amministratore di fatto; infatti, le sanzioni rimangono esclusivamente a carico della persona giuridica, non potendosi fondare un concorso con l'amministratore di fatto, ai sensi dell'art. 9 del DLgs. 472/97, norma che deroga il ridetto art. 7, che a sua volta richiama le disposizioni del medesimo DLgs., ma solo "*in quanto compatibili*"¹⁰.

Anche in questo caso, il principio per cui l'amministratore di fatto non risponde direttamente delle violazioni contestate incontra il limite della artificiosa costituzione della società ai fini illeciti, nella quale si perviene alla coincidenza soggettiva tra contribuente e trasgressore, e più in generale non opera quando la violazione della legge tributaria sia collegata ad un interesse proprio della persona fisica¹¹.

RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI SULLE IMPOSTE

Per comprendere se e fino a che punto possano essere imputate all'amministratore le imposte non assolute dalla società di capitali, si devono prendere le mosse dal panorama giurisprudenziale che pone diversi paletti contro facili estensioni della responsabilità patrimoniale alla persona fisica.

La giurisprudenza è essenzialmente schierata nell'**escludere che possa configurarsi una responsabilità diretta dell'amministratore** di società di capitali per il sol fatto del mancato versamento delle imposte; **l'amministratore non assume alcuna responsabilità solidale con la società**, la cui autonomia patrimoniale perfetta implica l'esclusiva imputabilità dei debiti all'ente, senza possibilità di deroga alcuna¹².

Tutt'altra cosa è la responsabilità prevista dall'art. 36 del DPR 602/73, sulla quale ci si è soffermati nel precedente contributo¹³, che concerne fattispecie molto specifiche, riferibili al liquidatore, all'amministratore o al socio su atti e fatti che attengono al **procedimento liquidatorio** e solo a quello; essenzialmente,

9 Cass. 1.3.2016 n. 4045, in *Sistema Integrato Eutekne*.

10 Cass. 25.10.2017 n. 25284, in *Sistema Integrato Eutekne*.

11 Cass. 1.4.2022 n. 10651, in *Sistema Integrato Eutekne*.

12 Cass. 21.9.2021 n. 25530, in *Sistema Integrato Eutekne*.

13 Cfr. Bugamelli A. cit.

queste ipotesi di responsabilità si concretizzano nel pagamento di creditori aventi grado inferiore rispetto all'Erario oppure nell'assegnazione di beni ai soci in spregio degli interessi erariali.

La considerazione che il legislatore, tramite il dianozi citato art. 36, abbia inteso esprimere una precisa casistica di coinvolgimento personale dell'amministratore è significativa di come, fuori dalle fattispecie ivi espresse, la sua responsabilità non possa che porsi eventualmente come mera eccezione.

Quindi, nel momento in cui si versa al di là del perimetro applicativo dell'art. 36, l'assegnazione di beni ai soci (non avvenuta nei due periodi di imposta precedenti alla messa liquidazione come espresso dalla norma) e l'adempimento di crediti di grado posteriore a quelli tributari o l'occultamento dell'attivo (fuori dal contesto liquidatorio della società) non possono di per sé costituire condotte che rendano l'amministratore passibile di responsabilità diretta per le imposte appunto perché l'art. 36 pone quale preciso presupposto il contesto di liquidazione della società.

Sempre partendo dal confronto con l'art. 36 del DPR 602/73 e con l'art. 2495 c.c. di cui si è discusso nel precedente contributo¹⁴, va altresì chiarito che una **eventuale responsabilità** dell'amministratore per le imposte societarie:

- non può integrare una forma di responsabilità solidale tra lui e la società, laddove si è visto che la giurisprudenza esclude un simile legame nelle società di capitali, che si distinguono dalle società di persone anche per tale motivo;
- non sarebbe nemmeno una responsabilità diretta della persona fisica in forza di un subentro nell'obbligazione tributaria della società, come invece avviene per gli ex soci di società estinte sui debiti residui alla cancellazione dal Registro delle imprese per effetto del fenomeno di natura successoria ex art. 2495 c.c.¹⁵;

- non può, infine, integrare una tipologia di obbligazione *ex lege*, che insorge in capo alla persona fisica nelle ben diverse casistiche enunciate nell'art. 36 del DPR 602/73, che si è testé argomentato non essere estendibili all'amministratore che opera fuori dalle attività liquidatorie.

Sulla consapevolezza di codesto inquadramento sistematico, si proverà ora a comprendere se vi siano particolari vicende nelle quali l'amministratore possa trovarsi a rispondere personalmente delle imposte societarie. Pur tenendo conto delle descritte stringenti limitazioni, è possibile rintracciare almeno tre situazioni nelle quali, in linea di principio, può emergere una responsabilità dell'amministratore nei confronti dell'Erario.

EROSIONE DEL PATRIMONIO NETTO E PROSECUZIONE DELL'ATTIVITÀ

Come si diceva poc'anzi, al di fuori delle attività di liquidazione manca per gli amministratori una norma che preveda un'obbligazione personale *ex lege* come avviene per l'art. 36 del DPR 602/73 e va esclusa una responsabilità diretta e immediata sulle imposte, essendo l'effetto successorio limitato ai soci di società estinte.

D'altro canto, il fatto che la società debba onorare i debiti di imposta e che l'attività dell'ente passi per le decisioni dell'organo amministrativo rende astrattamente plausibile un suo coinvolgimento personale.

L'inosservanza della diligenza qualificata da parte dell'amministratore e il mancato assolvimento delle imposte nonostante l'esistenza di mezzi economici e finanziari sufficienti in capo alla società può certamente costituire fonte di responsabilità nei rapporti interni tra l'organo e l'ente amministrato, che non sarà quantificabile con l'ammontare delle imposte

14 Bugamelli A. cit.

15 Cfr. Bugamelli A. cit.

iscritte a ruolo, che sono comunque dovute, bensì nell'aggravio di spesa conseguente all'omesso versamento, ossia gli interessi, le sanzioni e gli oneri di riscossione scaturenti dall'attività di controllo ed esecutive.

Diversamente, di fronte al semplice inadempimento della società, benché dovuto a negligenza dell'organo amministrativo, non si colgono spazi per attribuire all'amministratore una responsabilità diretta verso l'Erario. Infatti, va nuovamente ribadito il principio giurisprudenziale per cui l'autonomia patrimoniale perfetta che caratterizza le società di capitali implica l'esclusiva imputabilità alla società dell'attività svolta in suo nome e dei relativi debiti, senza che tale principio possa soffrire deroghe generali in favore dell'obbligazione tributaria¹⁶.

Diverso è però il caso in cui **la società non abbia versato le imposte a causa di una situazione di crisi**.

L'art. 2447 c.c. nelle spa e l'art. 2482-ter c.c. nelle srl prevedono che, nel momento in cui si consuma una perdita di oltre un terzo del capitale sociale che lo riduce al disotto del minimo legale, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale e il suo contemporaneo aumento ad una cifra non inferiore al minimo legale o la trasformazione della società. Laddove non venissero deliberate queste due soluzioni previste dal legislatore, emerge la causa di scioglimento della società prevista dall'art. 2484 comma 1 n. 5) c.c., per riduzione del capitale sotto il minimo legale. A caduta, scatta l'obbligo in capo all'amministratore, ai sensi dell'art. 2485 c.c., di procedere senza indugio all'accertamento della causa di scioglimento e ai conseguenti adempimenti prescritti dall'art. 2484 comma 3 c.c., ossia l'iscrizione nel Registro delle imprese della propria dichiarazione in ordine a tale accertamento. Precisa l'art. 2485 comma 1, seconda parte, che gli amministratori, in caso di ritardo od omissione, sono personalmente responsabili

per i danni subiti dalla società, dai soci, dai creditori sociali e dai terzi.

Chiarisce poi l'art. 2486 c.c. che, al verificarsi di una causa di scioglimento e fino al momento del passaggio di consegne al liquidatore, gli amministratori conservano il potere di gestire la società ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale.

In virtù del quadro normativo ora descritto, sarebbe contestabile all'amministratore un **comportamento negligente** allorquando:

Ipotesi 1

- a fronte della riduzione del capitale sociale sotto il minimo legale, l'organo amministrativo **ometta di convocare tempestivamente l'assemblea** per la ricostituzione dello stesso o la trasformazione;
- o, in mancanza della dovuta deliberazione assembleare che ricostituisca il capitale o deliberi la messa in liquidazione, **ometta autonomamente di accertare la causa di scioglimento** della società provvedendo alla relativa iscrizione al Registro delle imprese e, al contempo
- **proseguo lo svolgimento dell'attività economica** della società anziché porsi in un'ottica gestionale puramente conservativa; oppure

Ipotesi 2

- effettuati in modo corretto e tempestivo l'accertamento della causa di scioglimento curandone l'iscrizione al Registro delle imprese e, nondimeno
- **dia prosecuzione all'attività societaria** al di fuori dell'obiettivo conservativo.

Poiché in questi frangenti, per espressa previsione dell'art. 2485 c.c., l'amministratore diventa responsabile anche verso i creditori sociali e i terzi, è plausibile che **le imposte che si andranno ad accumulare per effetto della prosecuzione dell'attività economica e che non saranno assolte potranno essere a lui addebitate**.

Quindi, ipotizzando che una società commerciale, anziché essere messa in liquidazione,

16 Cass. n. 25530/2021 cit.

proseguiva le attività di acquisto e vendita e che poi non versò né l'IVA né le imposte dirette, potrebbe per l'appunto profilarsi la responsabilità diretta, di natura evidentemente extracontrattuale, in capo all'amministratore nei confronti dell'Erario.

Sul tema, peraltro, in tempi relativamente recenti, è intervenuta anche la giurisprudenza di merito che ha avuto modo di accertare la responsabilità dell'amministratore per l'omesso versamento dei debiti tributari in una vicenda in cui l'organo aveva illegittimamente proseguito lo svolgimento di attività economica con assunzione di nuovo rischio imprenditoriale¹⁷.

A ben vedere, tuttavia, potrebbe accadere che la società, proprio in ragione di quelle medesime attività economiche che vengono indebitamente proseguite, tragga la capacità finanziaria di onorare magari parzialmente le imposte (ad esempio, potrebbe essere in condizione di assolvere l'IVA incassata dalle vendite) ma non vi provveda. In qualche modo, si tornerebbe ad una situazione di semplice inadempimento dell'ente, nella quale la giurisprudenza¹⁸ ha escluso tendenzialmente la responsabilità dell'amministratore.

Tuttavia, tale lettura non sembra poter valere a fronte dell'avvenuta violazione degli artt. 2484, 2485 e 2486 c.c. di cui si è appena parlato, poiché l'elemento fondante la responsabilità dell'amministratore non è il mero inadempimento, bensì il fatto che **sia venuta meno la garanzia patrimoniale in favore dei creditori insita nel patrimonio netto ormai compromesso e che si sia data prosecuzione all'attività che invece doveva cessare.**

La responsabilità dell'amministratore presuppone, inoltre, che sussista il **nesso eziologico** tra la sua condotta negligente, che ha consentito la prosecuzione dell'attività societaria, e il danno erariale derivante dalle imposte non versate.

In aderenza alle regole basilari che governano la responsabilità extracontrattuale, deve sus-

sistere il rapporto di causalità tra la condotta del danneggiante (organo) e il pregiudizio occorso al danneggiato (Erario).

I contorni di responsabilità in capo all'amministratore sembrano abbracciare:

1. i debiti tributari pregressi rispetto al momento in cui erano emersi i presupposti che imponevano all'amministratore di attivare una modalità gestoria della società puramente conservativa, dovendosi però dimostrare che la prosecuzione ordinaria dell'attività abbia compromesso il patrimonio societario, la garanzia patrimoniale e le reali possibilità di soddisfare i tributi;
2. i debiti tributari che si sono andati formando successivamente a tale momento, cioè dopo la perdita del capitale sociale e per effetto della illegittima prosecuzione ordinaria e non conservativa dell'attività societaria.

A tale ultimo proposito, dovrebbe essere possibile quantificare il danno erariale per quanto riguarda l'IVA, in base alla ricostruzione delle operazioni attive e passive *post* perdita del capitale sociale che non si sarebbero dovute porre in essere, in modo da liquidare l'imposta a debito non versata da imputare personalmente all'amministratore.

Il conteggio si rivela più complesso sul fronte delle imposte dirette, poiché si dovrebbe confrontare l'ammontare debitorio che si è realizzato per effetto della prosecuzione delle attività, rispetto all'ammontare dei tributi che sarebbero teoricamente emersi nel contesto di un'attività diretta alla mera conservazione patrimoniale. Infatti, non può escludersi realisticamente che anche ottemperando agli obblighi sanciti dagli artt. 2484 e ss. nella fase di liquidazione o di conservazione sarebbero affiorate delle imposte e che, a causa della situazione patrimoniale già compromessa della società, non sarebbero state assolte. A questo punto il danno risarcibile dovrebbe essere il delta tra i debiti fiscali che si sarebbero comunque formati e quelli effettivi derivanti

17 Trib. Milano 13.3.2020 n. 2119, in *Sistema Integrato Eutekne*.

18 Vd. Cass. n. 25530/2021 cit.

dalla indebita prosecuzione dell'attività perché solamente questo sarebbe il pregiudizio erariale effettivamente imputabile all'amministratore negligente.

La responsabilità alla quale potrà essere chiamato l'amministratore comprenderà, oltre ai tributi, gli interessi, che andranno a ristorare il danno dell'amministrazione derivante dall'intempestivo pagamento.

Discorso diverso, invece, vale per le **sanzioni**. Nell'ipotesi *sub* 1) in cui la prosecuzione dell'attività ha compromesso la garanzia patrimoniale, potrebbero essere addossati all'amministratore anche gli importi a titoli di sanzioni a carico della società, ove risultasse dimostrato che il corretto adempimento degli obblighi sanciti dagli artt. 2484 e ss. avrebbe consentito di salvaguardare il patrimonio e di utilizzarlo per assolvere anche le sanzioni.

Per l'ipotesi *sub* 2), invece, il pregiudizio risarcibile ai sensi dell'art. 2485 comma 1 c.c. non pare possa comprendere le sanzioni che, diversamente dagli interessi, non sono un accessorio compensativo di un danno. D'altro canto, la sanzione amministrativa rincorre il duplice obiettivo afflittivo e rieducativo nei confronti del reo, di modo che saremmo completamente fuori dal presupposto normativo di risarcimento del danno.

Semmai, in virtù di quanto argomentato nel primo paragrafo, qualora risultasse che la prosecuzione dell'attività della società decotta rispondeva a interessi personali dell'amministratore, allora la sanzione potrà attingere direttamente la persona fisica; ma saremmo fuori dall'ottica del risarcimento di un danno, trattandosi di dirigere la punizione in via immediata sul reo.

VIOLAZIONE DEGLI OBBLIGHI SUGLI ADEGUATI ASSETTI

Le medesime conclusioni a cui si è pervenuti in merito alla illegittima prosecuzione dell'attività imprenditoriale della società in condizioni di patrimonio netto compromesso possono essere traslate in relazione alla viola-

zione degli obblighi sanciti dall'art. 2086 c.c. La norma prevede che *"L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale"*.

La glossa va letta in combinato disposto con l'art. 3 del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, che a sua volta prevede al comma 3 che *"le misure e gli assetti devono consentire di: a) rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore; b) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4; c) ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'articolo 13, al comma 2"*; il comma 4 richiamato nella precedente lett. b), precisa che costituiscono segnali rilevanti: *"a) l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni; b) l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti; c) l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni; d) l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies, comma 1"*.

La **negligenza** dell'organo amministrativo può consumarsi essenzialmente in due diverse modalità:

- la **mancata istituzione di un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato** alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevanza tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale;
- l'**omessa attivazione degli strumenti di gestione della crisi** di impresa, una volta emersi i segnali di allerta.

Rispetto alla chiamata in causa derivante dalla perdita di capitale di cui si è parlato nel precedente paragrafo, la responsabilità dell'amministratore derivante dalla violazione dell'art. 2086 c.c. potrebbe sorgere in un momento antecedente. Difatti, la crisi di impresa arriva tipicamente prima della consumazione del patrimonio netto.

La responsabilità in capo all'amministratore potrebbe sorgere allorché fosse dimostrato che il buon governo della crisi avrebbe scongiurato l'incremento dei debiti fiscali e il loro inadempimento; in quest'ottica l'art. 2086 c.c. espanderebbe all'indietro l'orizzonte temporale di responsabilità.

Tuttavia, mentre nel caso della società con capitale sociale compromesso non sussistono margini di libertà in ordine alle attività che l'amministratore deve compiere ed esse non rientrano nel campo delle scelte imprenditoriali insindacabili dal giudice¹⁹, nella diversa ipotesi della violazione degli assetti organizzativi diventa arduo stabilire quali decisioni sarebbero state corrette e quali effetti avrebbero avuto sul carico impositivo, trattandosi di valutazioni che potrebbero rientrare nella libertà di impresa garantita dall'art. 41 Cost.²⁰. Tra l'altro, tenuto conto del fatto che non sussiste un divieto drastico di proseguire l'attività imprenditoriale al pari di quanto previsto dagli

artt. 2484 e ss. c.c., sotto il profilo del *quantum* risarcibile non è escluso che trovi spazio il principio di *compensatio lucri cum damno*. Infatti, ben potrebbe accadere che, a dispetto della inosservanza dell'art. 2086 c.c., la prosecuzione ordinaria dell'attività abbia consentito all'Erario di acquisire maggiori imposte. Pertanto, sebbene astrattamente la violazione dell'art. 2086 c.c. può dare luogo a responsabilità dell'amministratore e fondare l'*an* della domanda contro di lui, sotto il profilo del *quantum* sembra maggiormente arduo stabilire l'entità del risarcimento, attese le tante variabili.

INADEMPIMENTO DELLA SOCIETÀ IN SENSO STRETTO

Si diceva in precedenza che l'impostazione di massima assunta dalla giurisprudenza è che l'inadempimento della società non comporta di per sé responsabilità in capo all'amministratore. Tuttavia, al ricorrere di un *quid pluris* che si aggiunga al dato obiettivo dell'inadempimento della società può talora discendere l'implicazione dell'organo amministrativo.

La normativa di supporto va rintracciata nell'art. 2395 c.c. sul **diritto al risarcimento del danno spettante al terzo che sia stato immediatamente danneggiato da atti colposi o dolosi dell'amministratore**.

La responsabilità risarcitoria ex art. 2395 c.c., di natura extracontrattuale, in capo agli amministratori non deriva automaticamente dalla funzione da loro assunta, ma richiede la prova di una molteplicità di fattori: la condotta dolosa o colposa, il danno in capo al creditore e il nesso di causalità tra condotta e pregiudizio²¹. Infatti, la norma postula fatti illeciti "direttamente" imputabili al comportamento colposo o doloso degli amministratori medesimi²².

19 Trib. Firenze 21.12.2021 n. 3300, in *Sistema Integrato Eutekne*.

20 Cass. Sez. Lavoro 5.4.2019 n. 9665, in *Sistema Integrato Eutekne*.

21 Cass. 8.9.2015 n. 17794, in *Sistema Integrato Eutekne e IlSocietario.it*, 3.12.2015.

22 Cass. 5.8.2008 n. 21130, in *Sistema Integrato Eutekne e Giur. comm.*, 2010, 2, II, p. 240.



Ad esempio, nel caso del terzo che abbia fatto affidamento sulla solidità economico-finanziaria della società e abbia deciso di contrattare con essa dopo avere visionato il bilancio depositato, può sussistere la responsabilità dell'amministratore che abbia concorso alla formazione del bilancio non veritiero, a patto che sia dimostrata non soltanto la falsità dei contenuti, ma anche il nesso causale tra il dato falso e la determinazione del creditore di concludere il contratto in virtù di quei dati di bilancio²³.

Riveste notevole interesse quella giurisprudenza che, pur non rinnegando, anzi prendendo le mosse dal principio per cui l'inadempimento contrattuale della società non implica di per sé responsabilità degli amministratori nei confronti del contraente, valorizza il concetto di "relatività" dei diritti di credito: se è vero che il creditore può esigere la prestazione solo da un soggetto determinato che è il debitore, ciò non toglie che il suo diritto di credito deve essere rispettato anche da coloro che sono estranei al rapporto obbligatorio.

Nonostante il terzo non sia tenuto a collaborare affinché siano raggiunte le aspettative del creditore, esiste tuttavia un **dovere di rispetto dell'altrui sfera giuridica** che porta a qualificare come ingiusto, ai sensi dell'art. 2043 c.c., il danno arrecato al creditore dall'*extraneus*, il quale col suo comportamento doloso o colposo abbia pregiudicato l'adempimento del debitore²⁴.

La Corte di Cassazione ha chiarito che la responsabilità del terzo nella lesione dell'altrui diritto di credito si può configurare anche in relazione all'inadempimento di una società di capitali, di modo che l'illecito contrattuale della società può, a determinate condizioni, concorrere con l'illecito extracontrattuale di un altro soggetto – segnatamente l'amministratore – estraneo al rapporto obbligatorio intercorrente tra la società e il creditore²⁵.

Affinché tale concorso di responsabilità possa sussistere è necessario che tra l'inadempienza della società e il comportamento di chi abbia esercitato le funzioni di amministratore sussista un nesso di causalità adeguata.

Nella vicenda affrontata dagli Ermellini, il creditore della società debitrice era stato leso nel suo diritto a causa della condotta dell'amministratore consistita nella distrazione delle somme destinate all'adempimento di quel debito; le somme presenti nelle casse della società erano state riversate dall'amministratore in un conto corrente intestato alla moglie e successivamente utilizzate per finalità familiari estranee all'attività. Era accaduto che il creditore aveva pagato il saldo del prezzo di un immobile acquistato dalla società, la somma sarebbe dovuta servire alla società per cancellare l'ipoteca sull'immobile oggetto di compravendita ed era stata invece carpita dall'amministratore, lasciando il gravame sul bene passato in proprietà all'acquirente.

In quella vicenda, oltre al comportamento chiaramente doloso dell'amministratore e al danno, risultava dimostrata l'incidenza causale "diretta" – di cui parla il ridetto art. 2395 c.c. – tra la condotta dell'amministratore e il pregiudizio occorso al creditore.

Questo precedente conferma in concreto come possano esservi dei margini di azione in favore del creditore rimasto insoddisfatto per rivalersi contro l'amministratore. Bisogna però verificare se questa angusta strada è percorribile anche per l'Erario.

L'Amministrazione finanziaria potrà agire contro l'amministratore in caso di inadempimento della società – al di fuori di situazioni tipiche enunciate negli artt. 36 del DPR 602/73 (liquidazione), 2495 c.c. (estinzione), 2485 c.c. (erosione patrimonio netto) e 2086 c.c. (adeguati assetti) – dando dimostrazione che:

23 Cass. n. 17794/2015 cit.

24 Cass. 8.1.1999 n. 108, *Giust. civ. Mass.*, 1999, p. 461; Cass. 25.6.1993 n. 7063, *Giust. civ. Mass.*, 1993, p. 1083; Cass. 20.10.1983 n. 6160, *Giur. It.*, 1984, I, 1, p. 439.

25 Cass. 3.12.2002 n. 17110, in *Sistema Integrato Eutekne e Foro It.*, 2003, I, p. 2438.

1. esistono debiti fiscali rimasti insoddisfatti;
2. l'amministratore ha posto in essere una condotta colposa o dolosa;
3. sussista un nesso etiologico diretto (e non solamente indiretto, mediato o di occasionalità) tra il fatto dell'amministratore e l'inadempimento alle obbligazioni tributarie.

L'aspetto che sembra maggiormente problematico, a tutela delle ragioni erariali, sta nel fatto che nella vicenda sopra descritta affrontata dalla Corte di Cassazione si ravvisava un puntuale vincolo di destinazione delle somme presenti nelle casse della società all'adempimento del credito, di modo che era agevole rintracciare il nesso di causalità tra la distrazione dei danari perpetrata dall'amministratore e il danno occorso al creditore.

Una simile connessione può essere più difficile da rintracciare per i **crediti tributari**. Invero, per quanto riguarda l'IVA esposta in fattura, ricevuta in pagamento dal cliente e non versata all'Erario, il nesso può essere in effetti rintracciabile; semmai sarà più difficile dare dimostrazione che vi sia stata una distrazione operata dall'amministratore.

Se il depauperamento della società fosse avvenuto tramite bonifico bancario verso un conto esterno, la prova potrebbe non essere difficile da raggiungere; tanto più che il fisco possiede, tra i vari poteri istruttori, le indagini finanziarie ex art. 32 del DPR 600/73, che ora sono attivabili anche in fase di riscossione in virtù dell'art. 3 del DL 193/2016. Il medesimo ragionamento potrebbe valere per la generalità delle imposte indirette, allorché vi sia una stretta connessione tra somma incassata dalla società e obbligo di riversamento all'Erario.

Ben più problematico appare invece rintracciare il collegamento tra omesso versamen-

to delle imposte dirette e condotta colposa o dolosa dell'amministratore, perché difficilmente si rintraccerebbe un vincolo di destinazione, tenuto altresì conto che la gestione societaria si compone di una pluralità di rapporti e un coacervo di debiti e crediti. Una diversa situazione andrebbe a configurarsi nel caso in cui la società avesse ottenuto un finanziamento finalizzato a tale scopo; in questo caso, infatti, l'amministratore potrebbe essere ritenuto responsabile della distrazione delle somme, ma trattasi di una fattispecie assai peculiare.

È utile affrontare la questione ponendola in connessione con la sempre attuale problematica degli accertamenti fiscali a carico di società a responsabilità limitata a ristretta base societaria.

Come a tutti noto, la giurisprudenza consente all'amministrazione di presumere che l'eventuale maggior reddito accertato sia stato distribuito ai soci in virtù della cointeressenza e del reciproco controllo che costoro possiedono²⁶.

Ipotizzando che vengano contestate delle operazioni in nero, l'A.f. potrebbe rivolgersi non solamente ai soci (per l'IRPEF sull'utile presuntivamente distribuito), ma anche agli amministratori o soci-amministratori per l'IVA eventualmente incamerata su tali operazioni irregolari; qui, vi sarebbe coincidenza tra l'IVA percepita con le operazioni in nero e l'imposta a debito non versata, di modo che sarebbe ravvisabile quel nesso diretto tra il credito erariale non soddisfatto e la condotta negligente dell'amministratore – reo di non avere regolarizzato le operazioni in nero e distribuito le relative somme (comprehensive di IVA) ai soci – idoneo a fondare la responsabilità personale dell'organo amministrativo verso l'Amministrazione finanziaria.

26 Tra le ultime Cass. 15.9.2021 n. 24871, in *Sistema Integrato Eutekne*, secondo cui in presenza di una provvista occulta di utili in capo a una società di capitali, l'A.f. può allegare il fatto noto, costituito dalla ristretta base partecipativa della stessa, per desumerne, pressoché automaticamente, una distribuzione occulta pro quota ai soci, senza necessità di una delibera assembleare.

RESPONSABILITÀ DELL'ORGANO AMMINISTRATIVO COLLEGIALE

Dopo avere rappresentato le casistiche nelle quali l'organo amministrativo può rendersi responsabile direttamente dei debiti di imposta, è d'uopo interrogarsi se, nelle ipotesi di società dotate di Consiglio di Amministrazione, tale responsabilità possa investire anche i **componenti dell'organo privi di deleghe**.

A parere di chi scrive, questi ultimi possono essere chiamati a rispondere per le imposte al ricorrere congiuntamente dei presupposti descritti in precedenza e delle condizioni aggiuntive stabilite dalla legge per la responsabilità degli amministratori privi di deleghe. Ciò potrà accadere quando le condotte dell'amministratore delegato, che quale Presidente del CdA o attraverso l'ausilio dello stesso abbia provveduto agli obblighi informativi ex comma 1 dell'art. 2381 c.c., siano tenute a danno dell'erario e tali consiglieri non si siano opposti alle indebite procedure oppure quando, con negligenza, abbiano ommesso di agire in modo informato, non provvedendo a richiedere idonee informazioni agli amministratori delegati, come invece prescrive l'art. 2381 comma 6 c.c.²⁷.

In questo caso la responsabilità degli amministratori privi di delega potrebbe essere ravvisabile nella **condotta omissiva di non essersi informati e attivati** per quanto in loro potere per avere contezza delle attività poste in essere dall'amministratore delegato e per arginarle, laddove l'art. 2392 comma 2 c.c. prevede la responsabilità di tutti gli amministratori, **in solido** tra loro, "se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose". La Suprema Corte ha confermato a più riprese che l'obbligo imposto dall'art. 2381 c.c., ultimo comma, agli amministratori delle società per

azioni di "agire in modo informato", pur quando non siano titolari di deleghe, si declina in un duplice versante. Sotto un primo profilo esso si sostanzia in un obbligo dell'amministratore di agire, vale a dire di attivarsi, esercitando tutti i poteri connessi alla carica, per prevenire o eliminare o attenuare le situazioni di criticità aziendale di cui sia, o debba essere, a conoscenza; si tratta cioè, specularmente, di un divieto di inazione nelle situazioni, conosciute o conoscibili dall'amministratore, che richiedano azione. Sotto un secondo e concorrente profilo esso consiste nell'obbligo dell'amministratore, pur se privo di deleghe, di informarsi, affinché tanto la scelta di agire quanto quella di non agire risultino fondate sulla conoscenza della situazione aziendale che egli possa procurarsi esercitando tutti i poteri di iniziativa cognitoria connessi alla carica con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle sue specifiche competenze²⁸.

Se poi il pregiudizio erariale non fosse derivato da attività dell'amministratore delegato ma fosse maturato in seno a decisioni assunte collegialmente, l'amministratore in dissenso non sarà chiamato a rispondere purché sia "immune da colpa" e abbia fatto "annotare senza ritardo il suo dissenso nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio, dandone immediata notizia per iscritto al presidente del collegio sindacale", come prescrive l'art. 2392 ultimo comma c.c.

LA POSIZIONE DEGLI AMMINISTRATORI NELLE SOCIETÀ DI PERSONE

Si diceva in apertura del presente contributo che l'art. 11 comma 1 del DLgs. 472/97 – laddove prevede che "nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappre-

27 Ai sensi del quale "Gli amministratori sono tenuti ad agire in modo informato; ciascun amministratore può chiedere agli organi delegati che in consiglio siano fornite informazioni relative alla gestione della società".

28 Da ultimo Cass. 12.10.2021 n. 27710, in *Sistema Integrato Eutekne e IlSocietario.it*, 15.2.2022.

sentante legale [...] di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica [...] la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata" – deve ritenersi implicitamente abrogato dall'art. 7 comma 1 del DL 269/2003 per cui *"le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"*.

Il descritto quadro normativo rafforza una netta demarcazione tra enti con personalità giuridica, segnatamente società di capitali, ed **enti privi di personalità giuridica, nei quali invece la persona fisica non gode dell'esclusione espressa dalle sanzioni**.

Ciò non può che consolidare quanto finora evidenziato e cioè che, al di là di situazioni connotate da gravissimi profili di responsabilità, si debba rifuggire da facili automatismi nel coinvolgere l'amministratore di società di capitali nel pagamento di imposte societarie non versate.

Per quanto concerne le società di persone, benché esse siano dotate di soggettività giuridica, quale capacità di imputazione di rapporti attivi e passivi, non possiedono invece personalità giuridica. In proposito, è pacifica **la responsabilità personale dei soci, che di regola rivestono anche la carica di amministratori** ai sensi dell'art. 2257 c.c., per le imposte e per le sanzioni della società **in solido** con quest'ultima, ai sensi degli artt. 2267 e 2291 c.c., potendo godere solamente del beneficio di **escussione**.

Tale istituto obbliga il creditore, a certe condizioni, a rivolgere le proprie istanze di pagamento preliminarmente sulla società. Per le società semplici vale l'art. 2268 c.c., secondo cui *"Il socio richiesto del pagamento di debiti sociali può domandare, anche se la società è in liquidazione, la preventiva*

escussione del patrimonio sociale, indicando i beni sui quali il creditore possa agevolmente soddisfarsi".

Per le società in nome collettivo, oltre che per le società in accomandita semplice in virtù del richiamo compiuto dall'art. 2315 c.c., si applica l'art. 2304 c.c., in forza del quale *"i creditori sociali, anche se la società è in liquidazione, non possono pretendere il pagamento dai singoli soci, se non dopo l'escussione del patrimonio sociale"*.

Il beneficio di preventiva escussione è quindi più o meno incisivo a seconda del tipo di società.

Come confermato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, se si tratta di società semplice o irregolare incombe sul socio l'onere di provare che il creditore possa soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale; se si tratta, invece, di società in nome collettivo o in accomandita semplice, è l'Amministrazione finanziaria creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale, a meno che non risulti *aliunde* dimostrata in modo certo tale incapacienza per la realizzazione anche parziale del credito, come, ad esempio, nel caso in cui la società sia cancellata²⁹.

Quanto ora detto sulla responsabilità personale e sul beneficio di escussione dei soci-amministratori vale anche per i soci di società di persone.

RESPONSABILITÀ CIVILE DA REATO

Rispetto ai limiti sin qui descritti che si frappongono alla responsabilità dell'amministratore per le imposte della società, la situazione può cambiare radicalmente nell'ambito di un processo penale per reati tributari.

Questo diverso contesto processuale consente, infatti, di accogliere le istanze risarcitorie del soggetto danneggiato tramite

29 Cass. SS.UU. 16.12.2020 n. 28709, in *Sistema Integrato Eutekne*.

l'esercizio dell'azione civile contro l'imputato ai sensi dell'art. 74 c.p.p.³⁰.

La giurisprudenza sembra ormai unitaria nel ritenere che la persona offesa dal reato tributario sia, oltre all'Amministrazione finanziaria nel suo complesso, anche l'Agenzia delle Entrate quale ente a cui è affidata la tutela dell'interesse al corretto adempimento dell'obbligazione tributaria³¹. Pertanto, l'AdE è ammessa a costituirsi parte civile nel processo penale³², tramite la sede centrale o attraverso l'ufficio periferico competente per territorio e senza nemmeno l'autorizzazione della Presidenza del Consiglio dei Ministri³³.

Dalla pronuncia penale di condanna per reato fiscale, il cui giudizio si basa sugli elementi costitutivi della fattispecie incriminatrice – quali essenzialmente la prova dell'evasione o dell'omesso versamento (sopra soglia) e la colpevolezza dell'imputato – seguirebbe in via pressoché automatica anche la condanna civile dell'imputato stesso, beninteso a patto che l'Agenzia delle Entrate si sia costituita parte civile.

Ove il reato accertato penalmente coinvolgesse un contribuente **società di capitali**, la figura dell'imputato coinciderebbe con l'**amministratore** dell'ente per espressa previsione dell'art. 1 lett. c) ed e) del DLgs. 74/2000. La condanna penale dell'amministratore imputato andrebbe di pari passo con **la condanna del medesimo al risarcimento della parte civile**. Dunque, nel contesto del processo penale, potrebbero non trovare applicazione i più pregnanti limiti derivanti dall'art. 2395 c.c. sui quali ci si è soffermati nel precedente paragrafo e la responsabilità civile dell'ammini-

stratore potrebbe essere imputata più agevolmente che nel processo civile.

Deve, tuttavia, ritenersi che il risarcimento in favore dell'Amministrazione fiscale costituita parte civile nel processo penale andrebbe limitata alle sole imposte e interessi, che per l'appunto rappresentano il pregiudizio occorso all'Erario, con esclusione delle sanzioni amministrative, tanto più, come detto sopra, che di esse non può rispondere l'amministratore personalmente salvo il caso di interesse personale nella condotta.

RESPONSABILITÀ DEI SOCI SULLE IMPOSTE

Quanto argomentato in merito alla posizione degli amministratori vale anche in relazione ai soci. Dunque, il diaframma derivante dalla società di capitale è superabile in favore del fisco esclusivamente nelle casistiche stabilite dal legislatore, segnatamente ricorrendo le condizioni enunciate nell'art. 36 del DPR 602/73. Le ipotesi in cui si è ritenuto di poter ravvisare la responsabilità dell'amministratore anche al di fuori dell'art. 36 c.c. possono essere estese al socio allorquando siano ravvisabili nella sua condotta gli indici che denotano un'**amministrazione societaria di fatto**.

Quindi, potrà scattare l'esposizione del suo patrimonio personale nella fattispecie dell'erosione del capitale sociale non seguita dai necessari provvedimenti (riduzione e ricostituzione dello stesso o messa in liquidazione) o di assetti non adeguati, allorquando il socio o i soci abbiano assunto l'amministrazione ancorché in assenza di investitura formale,

30 "L'azione civile per le restituzioni e per il risarcimento del danno di cui all'articolo 185 del codice penale può essere esercitata nel processo penale dal soggetto al quale il reato ha recato danno ovvero dai suoi successori universali, nei confronti dell'imputato e del responsabile civile".

31 Cass. pen. 28.2.2012 n. 7739, in *Sistema Integrato Eutekne e Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 1, p. 442.

32 Vale la precisazione che, successivamente all'1 gennaio 2001, per effetto della istituzione delle Agenzie fiscali ad opera del DLgs. 300/99, si è verificata, ai sensi dell'art. 111 c.p.c., una successione a titolo particolare delle stesse nei poteri e nei rapporti giuridici facenti capo al Ministero (sul punto Cass. SS.UU. n. 3116/2006).

33 Difatti, l'Agenzia delle Entrate non è un organo dello Stato, sia pure dotato di personalità giuridica, ma un distinto soggetto giuridico, di tal che la sua costituzione di parte civile non è subordinata all'autorizzazione della Presidenza del Consiglio dei Ministri (sul punto Cass. pen. n. 43302/2010; ex plurimis Cass. pen. n. 4583/2022).

essendo irrilevante se l'amministratore di diritto svolgesse le funzioni unitamente a loro o fosse una mera testa di legno.

Cosa diversa, in concreto, sarebbe per il fisco raggiungere la prova del ruolo di amministratore di fatto in capo al socio, ma questa non pare la sede per soffermarsi su problematiche processuali.

Per le ragioni illustrate in precedenza, il socio amministratore di fatto potrebbe essere altresì attinto dalle sanzioni amministrative se le violazioni, pur formalmente riferibili alla società di capitali, fossero conseguenza di una sua condotta e rispondessero direttamente ad **interessi personali del socio**.

.....

CONCLUSIONI

Al termine di questa complessa disamina può ritenersi che le ipotesi di responsabilità personale di amministratori e di soci per le imposte a debito delle società di capitali e per le sanzioni derivanti da irregolarità delle stesse rappresentano fattispecie marginali per incidenza

statistica, ma affatto impossibili da realizzare. Pertanto, considerato che l'Amministrazione finanziaria compie anno dopo anno un apprezzabile affinamento nell'azione amministrativa, è quanto mai opportuno acquisire la consapevolezza dei rischi che incombono sugli amministratori e financo sui soci che si ingeriscono nell'amministratore della società. Si è visto come la responsabilità delle persone fisiche nei confronti dell'Erario può scattare in particolare nel momento in cui la società prosegua l'attività noncurante della riduzione sotto soglia del capitale sociale e perfino nel caso di omesso versamento delle imposte, laddove sia ravvisabile nelle casse della società una provvista a ciò destinata che sia stata distratta da tale scopo.

A chiusura della trattazione, ci sembra opportuno consigliare al professionista, che percepisca simili manovre ad alto potenziale di rischio, di assumere le debite distanze dal cliente, onde scongiurare qualsivoglia suo coinvolgimento, eventualmente fornendo alla società le adeguate informative sulle conseguenze delle azioni indebitamente poste in essere.

