

La responsabilità tributaria dell'amministratore di fatto e del socio occulto di società di capitali

Giorgio INFRANCA *
Pietro SEMERARO **

Nell'ambito del diritto tributario, è frequente assistere a contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria mediante le quali vengono attribuite a carico del "contribuente persona fisica" le qualifiche di amministratore di fatto e/o di socio occulto di una società di capitali, preordinate al recupero, in capo al medesimo contribuente, dell'intero ammontare di imposte accertate e di sanzioni irrogate nei confronti dell'ente societario. Con il presente contributo si intende fornire una breve panoramica di tali prassi accertative.

1

La figura dell'amministratore di fatto e del socio occulto: breve inquadramento civilistico

La figura dell'"**amministratore di fatto**" è disciplinata dall'art. 2639 c.c. che si limita ad indicare i parametri alla stregua dei quali un soggetto può essere equiparato all'amministratore di diritto, individuandoli nei requisiti della "continuità" e "significatività" dell'esercizio dei poteri inerenti la predetta qualifica.

La declinazione del contenuto dei requisiti della "continuità" e "significatività" si deve alla dottrina e alla giurisprudenza¹, le quali hanno chiarito che la "**continuità**" presuppone una reiterazione nel tempo degli atti gestori di norma spettanti all'amministratore di

diritto di una società, non rilevando gli atti meramente episodici e occasionali ed essendo necessaria una ingerenza sistematica sotto il profilo quantitativo, mentre la "**significatività**" si sostanzia nella necessità di considerare rilevanti solamente gli atti tipici, ovvero gli atti giustificati dal potere di iniziativa proprio di chi governa una società in vista del suo funzionamento, ovvero atti diretti a conseguire l'oggetto sociale, o ancora atti di esecuzione delle delibere assembleari².

I requisiti della continuità e della significatività devono sussistere contemporaneamente. Pertanto, la verifica da effettuare, per l'attribuzione della qualifica di amministratore di fatto, dovrà avere riguardo:

- a) alla tipologia e all'ampiezza dei poteri gestori nel concreto realizzati e alla qualità degli stessi;

* *Avvocato Tributarista Cassazionista, partner di Taxlit | Avvocati Tributaristi*

** *Avvocato Tributarista, partner di Taxlit | Avvocati Tributaristi*

1 Emblematiche a riguardo: Cass. 6.3.1999 n. 1925 e Cass. 14.9.1999 n. 9795, in *Sistema Integrato Eutekne*. Per una ricognizione dell'evoluzione giurisprudenziale sugli elementi sintomatici della presenza di un rapporto amministrativo di fatto, si veda Spiotta M. "Dall'amministratore «di fatto» al sindaco «volontario»", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 6, 2021.

2 Cfr. Trib. Milano 18.10.2007, in *Sistema Integrato Eutekne*.

- b) agli orientamenti di indirizzo volti alla realizzazione e all'attuazione dell'oggetto sociale in concreto realizzati;
- c) alla presenza di piena autonomia decisionale;
- d) alla libera conduzione di strategie gestionali;
- e) all'esteriorizzazione personale della volontà sociale³;

Nell'esperienza giurisprudenziale, per l'individuazione dei fattori di cui sopra e, conseguentemente, per l'attribuzione della qualifica di amministratore di fatto, si è ricorso a **indici sintomatici** quali: il conferimento di deleghe in favore del soggetto in fondamentali settori dell'attività di impresa; la diretta partecipazione alla gestione della vita societaria; la costante assenza dell'amministratore di diritto e la mancata conoscenza di quest'ultimo da parte dei dipendenti; il conferimento di una procura generale *ad negotia*, quando questa, per l'epoca del suo conferimento e per il suo oggetto, concernente l'attribuzione di autonomi e ampi poteri, fosse sintomatica dell'esistenza del potere di esercitare attività gestoria in modo non episodico oppure occasionale⁴.

Con riferimento invece alla diversa figura del "**socio occulto**", essa trova, nella sostanza, il suo riferimento normativo nella disciplina fallimentare e, in particolare, nell'art. 147 L. fall., ove si sancisce il potere del tribunale di dichiarare il fallimento anche degli altri soci illimitatamente responsabili, di cui risulta l'esistenza dopo la dichiarazione di fallimento della società. Il legislatore **estende in maniera pacifica gli effetti del fallimento della società ai soci palesi e occulti**, posto che la loro semplice partecipazione nella compagine societaria è presupposto sufficiente a fondarne la responsabilità e il conseguente fallimento.

La giurisprudenza civile ha da tempo chiarito⁵ che, al fine dell'applicazione dell'art. 147 L. fall., *"è sufficiente il riscontro, oltre che della situazione normale di una società che esista nella realtà e come tale operi nei rapporti con i terzi, anche delle situazioni anomale costituite dalla società meramente apparente nei confronti dei terzi, pure se inesistente nei rapporti interni, e dalla società occulta, cioè realmente esistente, ma non esteriorizzata. Queste due ultime situazioni, peraltro, in relazione alla diversità di presupposti, si pongono su un piano alternativo. Ne consegue che l'estensione del fallimento di un imprenditore individuale ad altro soggetto, previo riscontro di una società di fatto, non può essere contraddittoriamente giustificata in base al contemporaneo accertamento, in detto soggetto, della qualità di socio apparente e di socio occulto"*.

Ai fini dell'individuazione della qualità del socio occulto, nella prassi, si fa uso di criteri che consentono di riconoscere l'esistenza della volontà di essere soci in una determinata attività; tra questi, quelli che normalmente permettono tale associazione sono le ipotesi in cui il soggetto finanzia la società, o si ingerisce nelle decisioni della stessa, o tratta affari per conto della società o la rappresenta.

In base a questo criterio viene riconosciuta la presenza di un socio occulto tutte le volte in cui si possano individuare **indizi "gravi, precisi e concordanti" dell'esistenza di una "affectio societatis"**, ossia della volontà di essere soci in una determinata attività e di dividerne gli utili dopo avere conferito propri beni (o propria attività) per il raggiungimento dell'obiettivo comune⁶.

3 Pellecchia I., Monte G. "I requisiti probatori per l'attribuzione della qualifica di amministratore di fatto", *Corr. trib.*, 2017, p. 1450; cfr. anche Rossi A. "L'estensione delle qualifiche soggettive nel nuovo diritto penale delle società", *Dir. pen. proc.*, 2003, p. 897.

4 Cfr. Cass. pen. 17.6.2016 n. 41793, Cass. pen. 22.2.2017 n. 8479, Cass. pen. 22.8.2013 n. 35346, in *Sistema Integrato Eutekne*.

5 Cass. 24.3.1981 n. 1708, *Giust. civ. Mass.*, 3, 1981.

6 CGT II Milano 21.11.2022 n. 4599/20/22, in *Sistema Integrato Eutekne*.

Dunque, gli indici rivelatori devono essere ri-collegabili a una costante opera di sostegno dell'attività d'impresa, qualificabile come collaborazione di un socio al raggiungimento degli scopi sociali⁷.

2

L'onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria

La legge di riforma del processo tributario n. 130/2022 ha, come noto, modificato l'art. 7 del DLgs. 546/92, introducendo il comma 5-bis, dedicato alla prova dei fatti accertati.

La nuova disposizione prevede l'onere in capo all'Amministrazione finanziaria di provare in giudizio le violazioni contestate, con la conseguente attribuzione al giudice del potere di annullamento dell'atto, qualora le ragioni su cui si fonda la pretesa fiscale non siano dimostrate, in modo circostanziato e puntuale.

La norma integra, così, il generale precetto dell'art. 2697 c.c., chiarendo che l'onere di provare in giudizio la fondatezza dell'atto ricade in capo al Fisco rafforzando l'obbligo di motivazione degli atti a carico dell'Amministrazione finanziaria. Con specifico riferimento all'attribuzione della qualifica di amministratore di fatto e/o di socio occulto di una società di capitali, si ritiene che l'Amministrazione finanziaria, anche alla luce della nuova disposizione in questione, **sia onerata dal dimostrare in giudizio, in modo circostanziato e puntuale, la ricorrenza degli elementi caratteristici delle due figure**, così come individuati dalla giurisprudenza civile e di cui si è detto sopra. In mancanza di tale dimostrazione, l'attribuzione delle suddette qualifiche da parte dell'ente impositore potrebbe essere messa in discussione dal giudice, con il conseguente effetto di rendere illegittima integralmente la

ripresa tributaria qualora sulla stessa tragga esclusivo fondamento.

3

Le ricadute sul piano tributario dell'attribuzione della qualifica di amministratore di fatto e/o socio occulto

L'individuazione della qualifica di amministratore di fatto e/o di socio occulto genera inevitabilmente delle ricadute sul piano tributario legate al tentativo, da parte dell'Amministrazione tributaria, di attribuire imposte e sanzioni, accertate e irrogate in capo alle società di capitali, nei confronti del soggetto ritenuto amministratore di fatto o socio occulto delle stesse⁸.

LA RESPONSABILITÀ TRIBUTARIA EX LEGE DI CUI ALL'ART. 36 DEL DPR 602/73

Nell'ordinamento tributario si rinviene una specifica disposizione che, a determinate condizioni, **estende ex lege la responsabilità dei soci e degli amministratori anche al pagamento delle imposte** dovute dalla società di capitali.

Si tratta dell'art. 36 del DPR 602/73, il quale, al comma 3, prescrive che *"i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal Codice civile"*.

La medesima norma di legge pone analoga responsabilità, al comma 4, anche in capo agli amministratori di società che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta

7 Cfr. Cass. 6.2.2023 n. 3584.

8 Per ulteriori approfondimenti si veda anche Bugamelli A. "La responsabilità degli amministratori di società di capitali nei casi di mancato pagamento delle imposte", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 1, 2023.

precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione, ovvero hanno occultato attività sociali, anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

L'art. 36 può naturalmente trovare applicazioni, in presenza dei suddetti e ristretti presupposti, anche nei confronti di quei soggetti a cui l'Amministrazione finanziaria dovesse attribuire la qualifica di amministratore di fatto e/o di socio occulto.

4

L'attribuibilità delle imposte all'amministratore di fatto e/o al socio occulto nella prassi accertativa dell'Amministrazione finanziaria

L'IMPUTAZIONE AL SOCIO OCCULTO DI UTILI EXTRACONTABILI PER LE SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE PROPRIETARIA

Uno dei possibili effetti (indesiderati) derivanti dalla possibile attribuzione della qualifica di "socio occulto" di una società di capitali riguarda senz'altro l'estensione del principio, consolidato in giurisprudenza, che configura la responsabilità tributaria ai soci delle **società di capitali a ristretta partecipazione sociale**, principio fondato sulla **presunzione che i maggiori utili accertati in capo alla società siano stati distribuiti ai soci**.

In caso di società di capitali a ristretta base proprietaria, l'ente impositore, secondo una prassi diffusa e ormai condivisa dalla giurisprudenza, può emettere, dopo l'accertamento in capo alla società, un secondo accertamento a carico dei soci attribuendo agli stessi, pro quota e nel corso dello stesso esercizio, tali utili, fatta salva la prova contraria dei soci.

Per effetto della presunzione, il principio di trasparenza fiscale, tipico delle società di persone (normativamente previsto all'art. 5 del

TUIR) viene esteso, in sostanza, alle società di capitali a ristretta base sociale.

La ristrettezza della base sociale è considerata condizione sufficiente per stabilire un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, nonché un elevato grado, da parte loro, di compartecipazione e di conoscenza degli affari sociali fino a determinare, in presenza di maggiori redditi accertati in capo alla società, la presunzione di una loro distribuzione in favore degli stessi soci proporzionalmente alla partecipazione sociale posseduta. L'applicazione della suddetta presunzione di distribuzione utili sembra poter operare anche nei confronti di quei soggetti nei confronti dei quali l'Amministrazione finanziaria ritenesse di attribuire al contribuente la qualifica di "socio occulto"⁹. Sotto questo profilo, si potrebbe semmai profilare, in presenza dei relativi presupposti, una violazione da parte dell'ente impositore del **divieto di doppia presunzione** ricavabile dall'art. 2727 c.c.¹⁰, posto che l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili non si fonda su un fatto noto ma su un'altra presunzione ovvero sulla qualifica di socio occulto.

L'ATTRIBUZIONE AL SOCIO OCCULTO DI IMPOSTE DELL'ENTE MEDIANTE LA RIQUALIFICAZIONE DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI IN UNA "SOCIETÀ DI FATTO"

Una singolare prassi accertativa seguita da taluni uffici, ai fini dell'attribuzione delle imposte della società in capo al "socio", risulta essere quella di "riqualificare" la natura giuridica della stessa, assumendo che quest'ultima debba essere classificata come "società di fatto", il cui reale scopo sia volto all'esclusiva realizzazione di profitti personali illeciti da parte dei soggetti che le compongono.

In estrema sostanza, mediante tale tipologia di contestazione, il contribuente viene chiamato a rispondere del versamento delle imposte dovute, delle sanzioni e degli interessi

⁹ In questo senso, si veda Cass. 14.4.2022 n. 12328, in *Sistema Integrato Eutekne*.

¹⁰ Secondo cui "Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato".

imputati alla società nella sua ritenuta qualità di "socio occulto" della "società di fatto", in quanto tale *"illimitatamente e direttamente responsabile in solido"* ai sensi dell'art. 5 comma 2 TUIR (indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili).

Occorre rilevare che tale tipologia di contestazione soffre però di **rilevanti criticità** dal punto di vista giuridico. La riqualificazione di una società di capitali in una "società di fatto" non trova infatti alcun fondamento normativo ed, anzi, risulta giuridicamente impossibile ponendosi in assoluto contrasto con i più elementari principi del diritto societario, oltre che con la più elementare logica giuridica, posto che in tema di costituzione di società di capitali, la simulazione non è assolutamente configurabile e ciò in forza della tassatività delle cause di nullità delle stesse di cui all'art. 2332 c.c. Sul punto, appare illuminante la lettura della sentenza della C.T. Reg. Milano 11.1.2022 n. 67/13/22, che ha rigettato la suddetta tesi dell'ente impositore, evidenziando proprio il fatto che **né il codice civile né l'ordinamento giuridico contemplano la possibilità di riqualificare come società di fatto quella che è sorta ed opera come società di capitali** (così regolarmente costituita ed iscritta nel Registro delle imprese) **solo a cagione della contestazione di illeciti tributari**.

La reale volontà dei contraenti, infatti, dopo la nascita dell'ente, non può più influire su atti ed iniziative tipiche di tale nuovo autonomo soggetto giuridico che, una volta iscritto nel Registro delle imprese, agisce coinvolgendo terzi, a prescindere dalla volontà effettiva. Dunque, l'atto di costituzione dell'ente non può essere interpretato secondo la comune intenzione dei contraenti, ma vive di vita propria ed opera compiendo la propria attività per realizzare lo scopo sociale, sempre a prescindere dall'intento preordinato dei suoi fondatori. Il contratto sociale si pone quindi come norma programmatica dell'agire sociale, restando consacra-

to secondo la volontà che risulta scritta ed in tal modo portata a conoscenza dei terzi. Dunque, qualora la contestazione sia fondata esclusivamente su tale riqualificazione, vi sono buone possibilità di spuntarla in sede contenziosa.

L'ATTRIBUZIONE AL SOCIO OCCULTO E/O ALL'AMMINISTRATORE DI FATTO DEL REDDITO DELLA SOCIETÀ MEDIANTE INTERPOSIZIONE

Altra strada (probabilmente, ad oggi, la più fruttuosa) seguita dall'Amministrazione finanziaria per rompere lo schermo societario riguarda l'utilizzo dell'istituto **interposizione fittizia** di cui all'art. 37 comma 3 del DPR 600/73.

Tale disposizione prevede che *"In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona"*.

Mediante lo schema dell'interposizione, l'Amministrazione finanziaria si spinge direttamente ad attribuire all'amministratore di fatto (o anche al socio occulto) i redditi di impresa che risultano solo apparentemente prodotti dell'ente societario, ma che di fatto risultano invece nella piena titolarità e disponibilità del soggetto interponente a cui la società interposta (che costituisce dunque una *"mera fictio"*) risulta totalmente asservita.

Il ricorso a tale modalità accertativa, sempre più frequente, è stato avallato di recente anche da parte della Suprema Corte di Cassazione che ha affermato che *"in tema di accertamento sulle imposte dirette e sull'Iva, nei confronti del soggetto che abbia gestito uti dominus una società di capitali, si determina, ai sensi dell'art. 37, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, la traslazione del reddito d'impresa, e delle relative imposte, in quanto effettivo possessore del reddito della società interposta"*¹¹. Ai fini della traslazione del reddito di impresa

11 Cass. 25.7.2022 n. 23231, in *Sistema Integrato Eutekne*; nello stesso senso, Cass. 17.1.2023 n. 1358. Conf. Cass. 12.12.2022 n. 36229, *ivi*.

in capo alla persona fisica interponente, precisa la Corte di Cassazione, è necessario che **l'Amministrazione finanziaria provi**, anche facendo ricorso a presunzioni:

- il **totale asservimento della società interposta all'interponente**, tale da dimostrare la relazione di fatto tra l'interponente e la fonte del reddito del soggetto imprenditoriale interposto; e
- che il primo sia **l'effettivo possessore dei redditi** formalmente intestati alla società.

In capo al contribuente, spetta invece l'onere di fornire la prova contraria dell'assenza di interposizione o della mancata percezione dei redditi d'impresa.

5

L'irrogabilità delle sanzioni all'amministratore di fatto e/o al socio occulto nella prassi accertativa dell'Amministrazione finanziaria

Se ai fini della attribuzione dei debiti tributari dell'ente societario al socio occulto e/o amministratore di fatto, la ricerca da parte dell'Amministrazione finanziaria di un appiglio normativo idoneo è stata sempre complessa (sino almeno alla recente apertura della Suprema Corte allo schema dell'interposizione), con riguardo all'attribuibilità delle **sanzioni amministrative**, il punto di riferimento normativo, a partire dal 2003, è chiaro e va ricondotto all'art. 7 del DL 269/2003 ove si prevede, in maniera netta, che *"le sanzioni amministrative relative al rapporto proprio di società o enti con personalità giuridica sono **esclusivamente a carico della persona giuridica**"*.

La *ratio* della norma è quella di porre l'onere sanzionatorio a carico di un soggetto dotato di personalità giuridica, diverso rispetto alla persona fisica che ha materialmente posto in essere l'azione illecita nell'interesse del primo, superando il principio di personalità delle sanzioni

dapprima esistente nell'ordinamento tributario. Lo sforzo per l'Amministrazione Finanziaria è pertanto volto a introdurre elementi accertativi idonei a pervenire alla **disapplicazione di tale principio** di carattere generale; elementi che, in pratica, si sostanziano nella **dimostrazione del carattere fittizio dell'ente societario**. In materia, possiamo affermare che la Corte di Cassazione è ormai giunta ad un orientamento abbastanza consolidato.

Secondo la Corte di Cassazione¹², infatti il principio dettato dall'art. 7 del DL 269/2003 è **sempre applicabile anche quando risulti che la società sia stata gestita da un amministratore di fatto o in presenza di socio occulto**, ma può subire **deroghe** nei soli ed esclusivi casi in cui sia **dimostrabile un interesse personale** del soggetto che ha materialmente posto in essere le violazioni; ovvero solo quando l'Ufficio riesca a dimostrare che il soggetto in questione abbia utilizzato l'ente con personalità giuridica quale paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio.

Dunque, ove sia dimostrato che **la persona giuridica sia stata costituita artificialmente**, a fini illeciti, le sanzioni amministrative tributarie possono essere irrogate anche nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate. In tal caso, infatti, posto che la persona giuridica costituisce una *mera fictio*, deve ripristinarsi la regola generale secondo la quale la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito. Dunque, la distinzione, ai fini dell'applicazione o meno dell'art. 7, si pone nella "decodificazione" della società; se essa 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 e conseguire dunque un personale vantaggio.

Sulla concreta applicazione di tale deroga, un interessante spunto giunge da una delle ulti-

12 Cfr. Cass. 18.4.2019 n. 10975; Cass. 21.9.2021 n. 25530; Cass. 4.10.2022 n. 28733, in *Sistema Integrato Eutekne*.

me decisioni in materia, rappresentata dalla sentenza della Cassazione n. 1946/2023¹³, ove è stato chiarito come **in ogni caso non è possibile per l'Amministrazione finanziaria irrogare contestualmente le sanzioni tributarie sia alla società ritenuta fittizia, sia all'amministratore di fatto.**

L'applicazione della sanzione in capo alla società risulta, infatti, logicamente incompatibile con qualsivoglia sanzione in capo all'amministratore di fatto, atteso che irrogando la sanzione alla società, viene implicitamente riconosciuta l'effettività giuridica e, dunque, l'esclusiva riferibilità della sanzione amministrativa ai sensi dell'art. 7 del DL 269/2003. Infatti, poiché la inapplicabilità dell'art. 7 citato ha quale presupposto la coincidenza tra l'amministratore di fatto (di una società fittizia) e l'effettivo contribuente, la duplice irrogazione di sanzioni si porrebbe in logico contrasto con tale presupposto.

Secondo la Corte di Cassazione, in estrema sintesi, delle due l'una: **o la società non esiste e, allora, risponde per le sanzioni esclusivamente l'amministratore di fatto o la società esiste e allora risponde per le sanzioni esclusivamente la società ex art. 7 del DL 269/2003.**

Va infine segnalato che, talvolta, l'Amministrazione finanziaria tenta di superare questo ostacolo, irrogando sanzioni a entrambi i soggetti (società e amministratore), ravvisando una ipotesi di concorso nella violazione tra amministratore e società sulla base dell'art. 9 del DLgs. 472/97¹⁴. Tale *modus operandi* risulta completamente erroneo e già ritenuto illegittimo dalla Cassazione. Infatti, occorre rilevare che sussiste **totale incompatibilità tra la sanzione irrogata alla società con personalità giuridica ai sensi dell'art. 7 del DL 269/2003 e la figura del "concorrente" ex art. 9 del DLgs. 472/92.**

Tale circostanza è stata più volte confermata dalla Corte di Cassazione, che ha affermato

che l'art. 9 del DLgs. 472/97 è applicabile solo ed esclusivamente ai concorrenti **esterni** rispetto ad una violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica.

In particolare, la Cassazione ha affermato il principio che *"in tema di violazioni tributarie, ai sensi dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, conv. in L. n. 326 del 2003, le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili, ex art. 9 d.lgs. n. 472 del 1997, i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica"*¹⁵.

6

Conclusioni

Alla luce di quanto esposto, si registra dunque una tendenza da parte dell'Amministrazione finanziaria ad indebolire la figura societaria. Risulta lampante il costante tentativo di abbattimento del "muro" societario al fine di sottoporre a imposizione tributaria le persone fisiche che difficilmente sono in grado di sostenere un onere impositivo tarato sui redditi percepiti dalla società.

Se, da un lato, è comprensibile e condivisibile l'intento di voler assicurare il recupero di gettito illecitamente occultato e non versato, dall'altro lato, occorre evidenziare che tale modalità accertativa rischia seriamente di minacciare uno dei principi cardine del diritto societario ovvero il principio di autonomia patrimoniale delle società di capitali, principio che rispetto alle pretese dell'Amministrazione finanziaria appare vacillare fortemente.

13 Commentata da Cissello A. "Amministratore sanzionato se si prova l'assenza di vitalità dell'impresa", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 24.1.2023.

14 Secondo cui "Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta".

15 *Ex multis* Cass. 6.5.2022 n. 14364; Cass. 22.5.2020 n. 9448, in *Sistema Integrato Eutekne*.