

Linea dura della Cassazione sul concorso con il legale rappresentante nel reato tributario

Frode fiscale, effetti prolungati

La responsabilità dell'ex amministratore va oltre la carica

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Cessa la carica ma non la responsabilità: è quanto emerge dalla sentenza n. 32237 del 26 agosto scorso, con cui la terza sezione penale della Cassazione ha confermato la configurabilità del concorso nel reato di frode fiscale dell'ex amministratore della società che, pur essendo cessato dalle cariche e non avendo sottoscritto la dichiarazione, abbia partecipato a creare il meccanismo fraudolento. Nonostante i tentativi dello stesso, in sede di ricorso, di sostenere la propria estraneità ai fatti, documentando di non essere più il legale rappresentante della società e, soprattutto, di non essere il firmatario della dichiarazione al momento della presentazione, è stato comunque ritenuto responsabile, quale concorrente, nel reato di dichiarazione fraudolenta commesso dal nuovo legale rappresentante.

Il caso. La Corte d'appello di Milano aveva confermato la sentenza del Tribunale di Milano con cui l'imputato era stato condannato alla pena di anni uno e mesi dieci di reclusione, per il reato di frode fiscale, di cui all'art. 2 dlgs n. 74/2000, realizzato attraverso l'indicazione nella dichiarazione dei redditi presentata nel 2012 da una srl di elementi passivi fittizi, contabilizzando fatture per operazioni inesistenti emesse da plurime società, per un importo totale di più di 900 mila di euro.

La tesi difensiva. Avverso la sentenza aveva presentato ricorso l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, e ne aveva chiesto l'annullamento evidenziando, per quanto ora interessa, di non essere più lui il legale rappresentante al momento della presentazione della dichiarazione, e lamentando di non poter pertanto essere il destinatario della contestazione, trattandosi di reato proprio, ovvero di illecito realizzabile solo dai soggetti in possesso di una certa qualifica (nel caso dei delitti tributari, unicamente dal contribuente ovvero dall'amministratore-legale rappresentante della società, obbligato nei confronti del fisco). Specificamente, sottolineava come la srl fosse stata sciolta e posta in liquidazione in data 20 dicembre 2011, e come da allora l'imputato fosse cessato dalla qualifica di amministratore fino a quel momento rivestita, es-

| Il concorso di reato in breve | |
|--|---|
| Chi risponde della dichiarazione fraudolenta | La responsabilità per i reati tributari previsti dal dlgs 74/2000 è attribuita: <ul style="list-style-type: none"> • all'amministratore, individuato secondo le norme civiliistiche di cui agli artt. 2380 e ss., 2455 e 2475 cc • cioè a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente • e che sono pertanto tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario |
| Il concorso di persone | L'art. 110 cp prevede che: <ul style="list-style-type: none"> • quando più persone concorrono nel medesimo reato • ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita |
| Il concorrente del reato proprio | Il cosiddetto «extraneus» risponde in presenza di tre presupposti ovvero: <ul style="list-style-type: none"> • l'attività tipica dell'intraneo • il contributo causale • la consapevolezza della qualifica dell'intraneo |
| La condanna dell'ex amministratore | Come stabilito da Cass. pen. 32237/2021, è configurabile il concorso nel reato di frode fiscale di colui che: pur essendo estraneo e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta abbia partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società-sottoscrittore della dichiarazione fraudolenta di avvalersi della documentazione fiscale fittizia |

sendogli subentrato il liquidatore che aveva peraltro firmato la dichiarazione per l'anno di imposta oggetto di contestazione.

Il concorso nel reato «proprio». Dunque, anticipando sin d'ora come la Suprema corte abbia ritenuto il ricorso infondato, la pronuncia merita particolare rilievo per il percorso argomentativo con cui i giudici, pur dinanzi al dato formale della cessazione dalla carica al momento dell'inoltro della dichiarazione, abbiano addebitato il reato all'ex amministratore in concorso con il liquidatore, avendo il primo apportato un contributo apprezzabile alla commissione del reato da parte del secondo, ed essendo pertanto applicabile l'art. 110 cp, secondo cui «quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti».

Chi risponde della dichiarazione fraudolenta. L'art. 2 dlgs n. 74/2000 punisce chi «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi».

Trattasi di reato omissivo «proprio», essendo soggetti attivi del reato coloro che sono obbligati alla presentazione di taluna delle dichiarazioni annuali previste dalla disposizione (Cass. pen., sez. III, n. 9163/2009 e n. 37856/2015) che, nel caso di società, si identificano nel legale rappresentante della stessa. Sul punto la giurisprudenza della Corte di cassazione ha costantemente affermato che la responsabilità per i reati tributari previsti dal dlgs 74/2000 è attribuita all'amministratore, individuato secondo le norme civiliistiche di cui agli artt. 2380 e ss., e 2455 e 2475 cc, cioè a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente. Costoro, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le suddette dichiarazioni, adempiendo agli obblighi conseguenti, e ciò sulla base del principio secondo cui colui che assume la carica di amministratore si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze. Si ricordi infatti che ai sensi dell'art. 1, comma 4, dpr 322/1998, l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente e, in caso di persone giuridiche, su chi ne abbia la legale rap-

presentanza, tenuto a sottoscrivere la dichiarazione a pena di nullità.

Quando si consuma. Quanto al momento consumativo del reato, i delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 2 e 3 dlgs 74/2000 si consumano nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento (Cass. pen., sez. III, n. 52752/2014) ed è a tale momento che deve essere individuato il soggetto autore del reato. Ciò premesso, non di meno, l'irrelevanza sul piano penale delle condotte pregresse non esclude che possano di per se stesse essere valorizzate quale elemento per configurare il concorso del cosiddetto «extraneus» nel reato proprio commesso «dall'intraneo», ovvero da chi, rivestendo successivamente la carica di amministratore, ha perfezionato il reato.

Il concorrente della frode fiscale. Come ripercorso dalla sentenza in commento, è configurabile il concorso nel reato di frode fiscale di colui che, pur essendo estraneo e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta, abbia, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della dichiarazione fraudolenta, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia. Quindi, è ravvisabile in capo all'estraneo il concorso nel reato proprio di cui all'art. 2 dlgs 74/2000, non apparendo ostarvi, in via di principio, la natura di reato istantaneo (Cass. pen., sez. III, n. 14815/2016 e 23229/2012).

Nel merito, poi, la questione si sposta sul piano degli elementi per ritenere configurabile il concorso ex art. 110 cp, secondo i parametri normativi, dalla giurisprudenza precisati, per cui il suddetto «extraneus» risponde in presenza di tre presupposti, ovvero l'attività tipica «dell'intraneo», la consapevolezza della qualifica di quest'ultimo e il contributo causale (Cass. pen., sez. V, n. 37194/2019).

La decisione della Suprema corte. Venendo al caso in esame, la Suprema corte ha evidenziato come del tutto coerentemente con l'assetto normativo sin qui descritto il giudice milanese avesse rilevato che la cessazione formale dalla carica sociale non aveva spogliato di fatto l'amministratore del suo ruolo nella società: era stato infatti dimostrato che il predetto aveva tenuto un comportamento consapevole, intenzionale e diretto a eludere l'obbligo tributario, essendo stato amministratore ininterrottamente fino al dicembre 2011, avendo sottoscritto le dichiarazioni a fini Iva per l'anno 2011, e avendo registrato nella contabilità le fatture per operazioni inesistenti di cui si era avvalso il liquidatore nella dichiarazione fiscale a fini Ires, depositata nel marzo 2012, fatture per ridurre i costi e la conseguente obbligazione tributaria. Il tutto nella piena consapevolezza del ruolo dell'intraneo-liquidatore nominato a far data dal 31/12/2011, che aveva posto in essere l'attività tipica, consumativa del reato, di presentazione della dichiarazione, e che peraltro era pure figlio dell'imputato. Da qui il rigetto del ricorso e la condanna il concorrente al pagamento delle spese processuali.