

Linea dura della Cassazione: scattano le manette per responsabilità da reati tributari

La testa di legno non è immune

L'amministratore di diritto risponde al pari di quello di fatto

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Essere una mera testa di legno non salva dalle manette: è quanto emerge dalla sentenza n. 36195 del 2021, con cui la terza sezione penale della Cassazione ha chiarito che l'amministratore di diritto risponde, al pari dell'amministratore di fatto, dei reati tributari, tra cui, come nel caso in esame, quelli di omessa dichiarazione e occultamento o distruzione delle scritture contabili di cui agli artt. 5 e 10 dlgs n. 74 del 2000, anche se si tratti di un semplice prestanome.

Un'occasione per la Suprema corte per definire i presupposti sulla base dei quali (e in altre parole cosa sia necessario dimostrare) il rappresentante legale e l'amministratore di fatto, rispettivamente, rischiano di essere condannati per i reati commessi nel contesto aziendale, con particolare riferimento a quali fiscali.

Il caso. Nella vicenda in esame, con sentenza del 15 ottobre 2020 la Corte di appello di Milano aveva confermato la sentenza, emessa dal giudice dell'udienza preliminare, di condanna del legale rappresentante nonché amministratore di una società di capitali per i reati tributari di omessa dichiarazione e di occultamento o distruzione delle scritture contabili di cui agli artt. 5 e 10 dlgs n. 74 del 2000.

Nel ricorso presentato dal suddetto, ci si lamentava di come fosse stato condannato solo per la carica formalmente ricoperta, pur essendo evidente che fosse una mera «testa di legno» e che gli ordini fossero stati impartiti da altri. In assenza della prova di un collegamento tra l'assunzione della carica societaria, la promessa e l'accettazione di una remunerazione per lo svolgimento della stessa, e la commissione dei reati di cui ai capi d'imputazione, si denunciava come incomprensibile il ragionamento logico secondo cui era stato affermato il dolo specifico richiesto dalla norma.

Chi risponde del reato tributario. Per meglio comprendere la pronuncia della Cassazione, è utile precisare che la maggior parte delle fattispecie penal-tributarie, così come disciplinate dal dlgs n. 74/2000, rientrano nella categoria dei reati cosiddetti «propri», ovvero di il-

La responsabilità penale del prestanome	
Il quesito	L'amministratore di diritto risponde del reato fiscale anche se è un semplice prestanome?
Le norme del c.p.	Art. 40 cpv: «Non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo» Art. 110 c.p. «Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti»
La posizione di garanzia	All'amministratore di diritto-testa di legno una corresponsabilità con quello di fatto viene imputata in base alla posizione di garanzia attribuitagli dalle norme civilistiche, in forza delle quali: • l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale • e impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi
La risposta della Cassazione	Come chiarito dalla sentenza della Cass. pen. 36195/2021: • il reato di «Omessa dichiarazione» di cui all'art. 5, è direttamente ascrivibile all'amministratore di diritto • il reato di «Occultamento o distruzione di documenti contabili» di cui all'art. 10, è addebitabile all'imputato a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento

leciti che possono essere realizzati solo da determinati e qualificati soggetti, specificamente individuati dal legislatore sulla base del ruolo o della carica ricoperti.

Il che si traduce nella preclusione, in caso di illeciti fiscali commessi in ambito societario, di addebitare il reato a chiunque indistintamente sia operativo nell'impresa, configurandosi la responsabilità penale in capo a chi occupi una posizione di vertice e/o di rappresentanza della società, come avvenuto nel caso di specie.

Ciò premesso, giova segnalare che al contempo viene in gioco l'art. 110 c.p., secondo cui «quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti», che ha portato la giurisprudenza, nel caso di presenza di un amministratore di fatto e di uno di diritto, a ritenere il primo comunque responsabile della gestione societaria fittiziamente intestata ad altri e, quindi, degli eventuali illeciti tributari commessi.

In altre parole, per indirizzo consolidato della Suprema corte, l'amministratore di fatto ha gli stessi identici doveri del rappresentante legale e quindi risponde di tutte le condotte penalmente rilevanti allo stesso addebitabili per il suo contributo di carattere materiale o mo-

rale.

Responsabilità degli amministratori di diritto e di fatto. I suddetti principi hanno portato nel tempo la giurisprudenza di legittimità a un ulteriore approdo, ovvero a individuare nell'amministratore di fatto il soggetto attivo del reato e nel prestanome il concorrente, ai sensi dell'art. 40 cpv. secondo cui «non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo».

All'amministratore di diritto-testa di legno, precisamente, una corresponsabilità viene imputata in base alla posizione di garanzia attribuitagli dalle norme civilistiche, in forza delle quali l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale e impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi.

E, applicato tale principio in tema di reati tributari, si è affermato, da un lato, che l'amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento.

L'accertamento del dolo del prestanome. Peraltro, la condizione, pur indiscussa, per cui la responsabilità del prestanome presuppone l'accertamento dell'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice, è alleggerita dall'interpretazione dominante consolidata.

In particolare, per i reati per cui è richiesto il dolo generico, la Suprema corte ha ritenuto sufficiente la sussistenza del dolo nella forma eventuale, ovvero l'accettazione del rischio connesso alla carica di amministratore di diritto in relazione alla commissione di reati da parte dell'amministratore di fatto.

In tal senso si è pronunciata ancora di recente, in un caso di indebita compensazione ex art. 10-quater dlgs 74/2000, la terza sezione penale della Cassazione, ritenendo esente da censure la sentenza con la quale era stata affermata la sussistenza del dolo eventuale dell'amministratore di diritto, desumendola, oltre che dall'accettazione della carica, da una pluralità di elementi fattuali convergenti, che ne comprovavano la consapevolezza delle criticità gestionali della società e lo svolgimento di un ruolo attivo in ambito societario, con conseguente accettazione del rischio relativo alla commissione di reati da parte dell'amministratore di fatto (Cass. pen., Sez. III, n. 1722 del 25/09/2019).

Quanto invece ai reati per l'integrazione dei quali la norma contempla il dolo spe-

cifico, che negli illeciti tributari quali quelli contestati nel caso in esame consiste nel fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non può trascurarsi quell'indirizzo per cui risponde di concorso ex art. 110 cp in un reato a dolo specifico anche il soggetto che appporti un contributo che non sia soggettivamente animato dalla particolare finalità richiesta dalla norma incriminatrice, purché almeno uno degli altri concorrenti, non necessariamente l'esecutore materiale, agisca con tale intenzione e che della stessa il primo sia consapevole (Cfr. Cass. pen., Sez. II, n. 38277 del 07/06/2019, riguardante un caso di ricettazione).

La decisione della Cassazione. Con la pronuncia in esame i suddetti approdi sono stati ribaditi dalla Cassazione e calati nella vicenda sottoposta al suo vaglio.

In particolare, ha chiarito come per consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità l'amministratore di diritto risponde, al pari dell'amministratore di fatto dei reati tributari, tra cui, come nel caso di specie, quelli di cui agli artt. 5 e 10 dlgs n. 74 del 2000 (si veda, tra le più recenti, Cass. pen., Sez. II, n. 8632 del 22/12/2020, in termini sull'art. 5, e Cass. pen., Sez. III, n. 15900 del 02/03/2016, in termini sull'art. 10).

Più precisamente, la violazione dell'art. 5, consistente nell'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, è direttamente ascrivibile all'imputato, mentre l'illecito di cui all'art. 10, consistente nell'occultamento o distruzione di documenti contabili, è addebitabile all'imputato a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento.

Ciò premesso, la Cassazione ha ritenuto che la Corte territoriale avesse fatto buon governo dei principi di diritto, avendo osservato come l'imputato fosse ben consapevole degli obblighi che andava ad assumere (posto che peraltro aveva già un precedente specifico) e della posizione di garanzia conseguente, di cui si era del tutto disinteressato nell'ambito di un contesto di diffusa illegalità, come dimostrato dalla definizione del collegato procedimento per bancarotta fraudolenta ai sensi dell'art. 444 cpp.

Da qui il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.