

Gli Ermellini sulla responsabilità degli amministratori quali destinatari di obblighi di legge

Il prestanome non sta al riparo

L'incarico di diritto non solleva dalla omessa dichiarazione

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Fare da prestanome non è una giustificazione sufficiente a evitare di rispondere del reato di omessa dichiarazione della società. Niente scuse, quindi, per chi accetta l'incarico: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 24929 del 9 giugno scorso, con cui la terza sezione penale ha chiarito che risponde a titolo di concorso nel reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi anche l'amministratore di diritto, quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia una cosiddetta testa di legno di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto.

Il caso. I giudici di merito avevano condannato il legale rappresentante di una srl per il reato di cui al dlgs n. 74 del 2000, art. 5, per non aver presentato, pur essendovi obbligato, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, le dichiarazioni relative a dette imposte per un importo pari a più di due milioni di euro ai fini delle imposte dirette e a circa 100 mila euro a fini Iva. Ricorrendo per Cassazione, la difesa aveva ribadito l'evidenza che la gestione della società fosse rimessa interamente a un amministratore di fatto che interloquiva direttamente anche con i clienti, così che, a fronte del ruolo di mero amministratore di diritto, non vi sarebbero stati dati per supportare la sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico a carico del ricorrente, il quale non avrebbe potuto avere contezza delle fatture emesse e del mancato pagamento dell'Iva da parte di chi gestiva la società.

Il principio di diritto. Dunque, premettendo che la Suprema corte ha ritenuto sul punto il ricorso infondato, la stessa ha evidenziato come la Corte di appello avesse fornito una motivazione perfettamente logica e coerente sul punto, dimostrando di avere fatto corretto uso del principio di diritto secondo cui l'amministratore di fatto risponde, quale autore principale, del reato di omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette o dell'Iva, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di potere compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è respon-

La responsabilità del prestanome	
Quesito	Nel caso di omessa dichiarazione l'amministratore di diritto-legale rappresentante risponde del reato anche nel caso sia mero prestanome e vi sia un amministratore di fatto?
Chiarimento 1	Come affermato da Cass. pen. n. 24929/2023: l'amministratore di fatto risponde, quale autore principale, del reato di omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette o dell'Iva, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e pertanto nelle condizioni di potere compiere l'azione dovuta; mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice
Chiarimento 2	Come affermato da Cass. pen. n. 20050/2022 (richiamata da Cass. pen., n. 24929/2023): la responsabilità omissiva del legale rappresentante dell'ente non deriva dall'applicazione dell'art. 40 cpv. c.p. (cioè, dalla violazione di un dovere di controllo), ma dalla violazione degli obblighi dichiarativi che gravano direttamente e immediatamente sul legale rappresentante dell'ente secondo quanto dispongono dpr n. 322 del 1988, art. 1, comma 4 e art. 8, comma 6

sabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice (cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 20050/2022; Sez. II, n. 8632/2020; Sez. III, n. 38780/2015).

L'applicazione alla vicenda concreta. In tal senso, il giudice di secondo grado non aveva mancato di specificare come non vi fosse la prova certa che la gestione societaria fosse rimessa interamente all'amministratore di fatto con esclusione dell'imputato; infatti, si era evidenziato che gli sporadici atti di gestione riconducibili al primo nell'arco degli anni in cui l'imputato era stato socio unico e legale rappresentante della società non consentissero, per ciò stesso, una tale esclusione; significativo, a tal fine, era il fatto che le scritture contabili fossero state consegnate proprio all'imputato da parte del professionista incaricato, a confutazione dell'idea che tutta la gestione della società sarebbe stata appannaggio di altro soggetto. Inoltre, è stato chiarito che, anche sponendo la tesi difensiva secondo cui l'imputato sarebbe stato un mero prestanome dell'amministratore di fatto, comunque ciò non privava di rilievo la circostanza che il ricorrente, con una certa esperienza imprenditoriale alle spalle, come dimostrato dal suo casellario giudiziale, era perfettamente consapevole del fatto che la società da lui amministrata non presentava le dovute dichiarazioni annuali per le imposte; e ciò, peraltro,

proprio in coincidenza con il suo avvento all'interno della compagine sociale, essendo state invece presentate le dichiarazioni fiscali obbligatorie per gli anni precedenti: tale attività costituisce uno dei principali obblighi di carattere formale a cui l'amministratore di una società è tenuto e del quale colui che riveste tale ruolo non può non essere consapevole, cioè, a maggior ragione, se si considera che le scritture contabili risultavano essere state rimesse proprio nelle mani del ricorrente e non di altri e che queste erano funzionali all'adempimento dell'obbligo in contestazione.

La decisione della Suprema corte. Dunque, si è correttamente ritenuto impossibile che l'imputato non fosse a conoscenza dell'omessa presentazione da parte della società della dovuta dichiarazione annuale delle imposte al fine di evadere le stesse, visto che il relativo obbligo gravava su di lui e, a fortiori, considerando il fatto che la società, al momento del suo ingresso in qualità di amministratore di diritto e titolare della totalità del capitale sociale, versava in una gravissima situazione finanziaria ed economica ma aveva comunque continuato a operare per altri tre anni, gestendo un enorme giro di denaro, investendo nei rapporti con società cartiere ed emettendo fatture per operazioni inesistenti, pur in assenza di dipendenti; segnali macroscopici e inequivocabili di affari illeciti che non po-

tevano essere certo ignorati da chi rivestiva il ruolo di legale rappresentante. Da qui il rigetto del rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Precedenti giurisprudenziali. Il tema della responsabilità penal-tributaria del prestanome non è nuovo all'attenzione della Suprema corte. In particolare, con

La Cassazione ha affermato che l'amministratore di diritto risponde del reato tributario punito a titolo di dolo specifico quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto

la sentenza Cass. pen., Sez. III, n. 20050/2022, espressamente richiamata dalla stessa pronuncia in commento e riguardante un altro caso di omessa dichiarazione, la Cassazione ha affermato che l'amministratore di diritto risponde del reato tributario punito a titolo di dolo specifico quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto, atteso che la semplice accettazione della carica attribuisce allo stesso dovere di vigilanza e controllo, il cui mancato rispetto comporta responsabilità penale o a titolo di dolo generico, per

la consapevolezza che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato, o a titolo di dolo eventuale per la semplice accettazione del rischio che questi si verifichino. Nel caso di specie, però, si trattava di obblighi dichiarativi gravanti direttamente e immediatamente sul legale rappresentante dell'ente secondo quanto dispongono dpr n. 322 del 1988, art. 1, comma 4 e art. 8, comma 6, a mente dei quali le dichiarazioni relative alle imposte dirette e sul valore aggiunto dei soggetti diversi dalle persone fisiche devono essere sottoscritte da chi ne ha la legale rappresentanza e solo in assenza di questi da chi ne ha l'amministrazione, anche di fatto.

Precisazioni sulla responsabilità del legale rappresentante. La responsabilità omissiva del legale rappresentante dell'ente, dunque, non deriva dall'applicazione dell'art. 40 cpv. c.p. (e dunque dalla violazione di un dovere di controllo), bensì dalla violazione dell'obbligo gravante direttamente su di lui, obbligo che concorre a tipizzare la fattispecie di reato di omessa dichiarazione di cui al dlgs n. 74 del 2000, art. 5, selezionandone l'autore e qualificando il reato stesso come a "soggettività ristretta" che può essere commesso solo da chi sia obbliga-

to, per legge, a presentare la dichiarazione. In altre parole, in casi come quelli in esame, è in gioco l'inescusabile violazione di un obbligo dichiarativo strumentale alla corretta esecuzione dell'obbligazione tributaria derivante dall'assunzione della carica di rappresentante legale dell'ente. Non può pertanto il rappresentante legale dell'ente, personalmente tenuto all'adempimento tribu-

tario, dedurre l'ignoranza dell'imposta dovuta e del superamento della soglia di punibilità, poiché una simile allegazione si traduce non in un errore sul fatto bensì in un errore di diritto, come tale inescusabile. Peraltro, ha precisato la Cassazione, nei casi quali quelli di specie non si tratterebbe nemmeno di scomodare la categoria del dolo eventuale, posto che la totale indifferenza alle sorti (e alla gestione) dell'azienda, legalmente rappresentata per anni, più che l'accettazione del rischio manifesta un atteggiamento di piena e consapevole adesione all'altrui disegno illecito.