

Gli Ermellini: c'è concorso nel reato solo se ci sia stata conoscenza dei documenti mendaci

Frodi, essere nel Cda non basta

Responsabilità limitate per chi non firma la dichiarazione

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Frode fiscale, far parte del Cda non basta: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 31017 del 18 luglio 2023, con cui la terza sezione penale, nell'accogliere il ricorso di due amministratori condannati dai giudici di merito per l'utilizzo in dichiarazione di fatture false, ha affermato che i consiglieri del Cda di una società i quali non abbiano sottoscritto la dichiarazione fiscale fraudolenta, perché a ciò abbia provveduto un altro di essi, rispondono in concorso del reato di cui all'art. 2 dlgs n. 74/2000 solo se abbiano avuto conoscenza dell'inserimento dei documenti mendaci in contabilità e, ciononostante, non si siano attivati per impedirne l'indicazione nella dichiarazione o per impedire la presentazione di questa.

Il caso. Nel caso in esame, la Corte di appello aveva confermato la sentenza di condanna, per il reato di frode fiscale di cui all'art. 2 dlgs. 74/2000, dei membri del Cda di una Srl, i quali, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'Iva, avrebbero indicato elementi passivi fittizi per alcune centinaia di migliaia di euro, utilizzando fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti.

Ricorrendo per Cassazione, due degli amministratori si dolevano che i giudici di merito avessero ritenuto la loro responsabilità in ragione della carica ricoperta, ma senza considerare l'attribuzione di poteri disgiunti a ciascun consigliere, e che la dichiarazione fosse stata sottoscritta da un terzo amministratore. Peraltro, non sarebbe stato accertato il contributo dei ricorrenti, e nemmeno la loro consapevolezza circa la fittizietà delle fatture utilizzate, non potendo tale situazione soggettiva essere desunta dagli importi considerevoli delle operazioni.

La questione. La sentenza impugnata aveva affermato la penale responsabilità dei due ricorrenti perché gli stessi avrebbero agito in violazione degli obblighi connessi alla carica. La Corte d'appello aveva infatti premesso che l'obbligo di presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, quando attiene a contribuenti diversi dalle persone fisiche, grava sui legali rappresentanti, e che quindi gli amministratori avrebbero risposto non per la

Frode fiscale e responsabilità degli amministratori

Il quesito	Nel caso di frode fiscale per utilizzo di fatture false, i membri del Cda di una società i quali non abbiano sottoscritto la dichiarazione perché a ciò abbia provveduto un altro amministratore rispondono comunque automaticamente del reato?
La norma	Ai sensi dell'art. 2392 c.c.: <ul style="list-style-type: none"> • gli amministratori di una società non rispondono delle violazioni dei doveri ad essi imposti dalla legge o dallo statuto in relazione a fatti commessi da "colleghi" nell'esercizio "di attribuzioni del comitato esecutivo o di funzioni in concreto attribuite ad uno o più amministratori" (comma 1) • salvo essere "solidalmente responsabili se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose" (comma 2)
La risposta della Suprema Corte	No, poiché, come affermato da Cass. pen. n. 26274 /2023, gli amministratori rispondono in concorso del reato di cui all'art. 2 dlgs 74/2000 solo se: <ul style="list-style-type: none"> • abbiano avuto conoscenza dell'inserimento di tali documenti mendaci in contabilità • e ciononostante non si siano attivati per impedirne l'indicazione nella dichiarazione o per impedire la presentazione di questa

violazione di un dovere di controllo, ma per la violazione dell'obbligo dichiarativo posto "direttamente" a loro carico.

La questione posta all'attenzione della Suprema Corte attiene dunque alla individuazione dei criteri di imputazione della responsabilità per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti agli amministratori di una società i quali non abbiano sottoscritto o presentato la dichiarazione.

I precedenti giurisprudenziali. Secondo l'unico precedente specifico massimato, in tema di reati tributari, nel caso di delitto deliberato e direttamente realizzato da singoli componenti del consiglio di amministrazione di una società di capitali nel cui ambito non sia stata conferita alcuna specifica delega, ciascuno degli altri amministratori risponde a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, ove sia ravvisabile una violazione dolosa dello specifico obbligo di vigilanza e di controllo sull'andamento della gestione societaria derivante dalla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 c.c. (così Cass. pen., Sez. III, n. 30689/2021).

Come evidenziato dalla Cassazione nella pronuncia ora in esame, questo precedente si pone in linea con l'orientamento consolidato in materia di bancarotta fraudolenta. Invero, costituisce af-

fermazione costante nella giurisprudenza di legittimità quella secondo cui, in tema di bancarotta fraudolenta patrimoniale, il concorso per omesso impedimento dell'evento dell'amministratore privo di delega è configurabile quando, nel quadro di una specifica contestualizzazione delle condotte illecite tenute dai consiglieri operativi in rapporto alle concrete modalità di funzionamento del consiglio di amministrazione, emerge la prova, da un lato, dell'effettiva conoscenza di fatti pregiudizievoli per la società o, quanto meno, di "segnali di allarme" inequivocabili dai quali desumere, secondo i criteri propri del dolo eventuale, l'accettazione del rischio del verificarsi dell'evento illecito e, dall'altro, della volontà, nella forma del dolo indiretto, di non attivarsi per scongiurare detto evento. (così, tra le tante, Cass. pen. Sez. V, n. 33582 /2022).

La norma. Il principio indicato si collega, fondamentalmente, alla disciplina fissata dall'art. 2392 c.c. Secondo questa disposizione, per quanto di specifico interesse ai fini della soluzione della questione in esame, gli amministratori di una società non rispondono delle violazioni dei doveri ad essi imposti dalla legge o dallo statuto in relazione a fatti commessi da "colleghi" nell'esercizio "di attribuzioni del comitato esecutivo o di funzioni in concreto at-

tribuite ad uno o più amministratori" (comma 1), salvo essere "solidalmente responsabili se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose" (comma 2).

Sulla base di questo dato normativo, quindi, gli amministratori senza delega rispondono per i fatti pregiudizievoli per la società commessi in violazione di legge o di statuto da uno di loro nell'esercizio di funzioni al medesimo attribuite "in concreto", solo se ne erano a conoscenza e non hanno fatto il possibile per impedirne il compimento.

Il principio di diritto. E in questi termini deve intendersi anche il limite massimo di estensione della responsabilità penale per fatti materialmente commessi dagli altri amministratori.

Di conseguenza, ad avviso della Suprema Corte, è ragionevole ritenere che gli amministratori di una società i quali non abbiano sottoscritto una dichiarazione fiscale fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, perché a ciò abbia provveduto un altro di essi nell'esercizio di funzioni a lui attribuite anche "in concreto", rispondono in concorso del reato di cui all'art. 2 del dlgs 74/2000 solo se abbiano avuto conoscenza dell'inserimento di tali documenti men-

daci in contabilità e, ciononostante, non si siano attivati per impedirne l'indicazione nella dichiarazione o per impedire la presentazione di questa.

La decisione della Suprema Corte. Dunque, andando a pronunciarsi sul ricorso, la Cassazione ha ritenuto le conclusioni della sentenza impugnata sul punto viziate, perché fornivano una spiegazione in chiave meramente presuntiva della conoscenza, da parte dei due amministratori ricorrenti, dell'utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti nella predisposizione della dichiarazione fiscale poi presentata per contro della società da altro amministratore. In particolare, la sentenza impugnata valorizzava il coinvolgimento dei due ricorrenti nelle scelte gestionali della società di famiglia e dell'importanza economica delle operazioni.

Tuttavia, la Suprema Corte ha rilevato che la partecipazione dei due amministratori alle scelte gestionali della società, sebbene ragionevolmente implicata dal loro ruolo, non significasse necessariamente coinvolgimento nelle specifiche operazioni economiche alle quali si riferivano le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, a maggior ragione perché all'impresa erano preposti tre amministratori, titolari, ciascuno, di poteri di amministrazione disgiunta. Né la dimostrazione della conoscenza delle fatture poteva essere desunta dall'importo delle stesse. In particolare, essendo tre i rappresentanti della società muniti di poteri di amministrazione disgiunta, riferendosi le operazioni "coperte" da documenti mendaci ad una parte inferiore al 10% del volume degli affari dell'impresa, e non risultando indicati elementi di diretta partecipazione dei due ricorrenti alle stesse, non poteva dirsi incensurabilmente superato ogni ragionevole dubbio in ordine alla consapevolezza di questi ultimi dell'utilizzo, da parte dell'ente, di fatture soggettivamente false.

La Cassazione ha pertanto disposto l'annullamento della sentenza impugnata, al fine di accertare se gli stessi fossero a conoscenza della fittizietà delle fatture indicate nell'imputazione, e, in caso affermativo, se non si fossero attivati per impedirne l'indicazione nella dichiarazione o, comunque, per impedire la presentazione di questa.