

*Gli Ermellini precisano come ricade la responsabilità tra amministratore di diritto e di fatto*

# Omissioni, prestanome a rischio

*Il legale rappresentante deve presentare dichiarazione Iva*

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

In caso di omessa dichiarazione Iva, scatta la condanna del legale rappresentante, anche se mero prestanome: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 40490 del 5 ottobre scorso, con cui la terza sezione penale ha chiarito che il reato di omessa dichiarazione risulta commesso dall'amministratore di diritto quale autore principale, in quanto direttamente obbligato alla presentazione della dichiarazione fiscale, anche se la gestione della società è di fatto in capo a un altro soggetto.

**Il caso.** La Corte d'appello di L'Aquila aveva confermato la decisione con cui il Tribunale di Avezzano aveva condannato il legale rappresentante di una srl per il reato cui all'art. 5 dlgs n. 74/2000, per aver omesso di presentare la dichiarazione Iva per l'anno di imposta 2012, con superamento della soglia di rilevanza penale di 50 mila euro. Proponendo ricorso per cassazione, l'imputato evidenziava di essere il solo amministratore di diritto, in quanto era suo padre il "dominus" della società, che intratteneva i rapporti con i fornitori, i dipendenti e con i consulenti fiscali. In assenza di segnali di allarme, si difendeva il ricorrente, non avrebbe potuto fare nulla, anche perché, come predetto, l'amministratore di fatto era il padre, dalle cui condotte illecite il figlio non aveva mai tratto alcun profitto.

Sarebbe mancata inoltre la prova dell'elemento soggettivo, non potendo ritenersi l'amministratore di diritto responsabile per omessa vigilanza, senza l'accertamento del dolo, e avendo la sentenza erroneamente utilizzato meccanismi di automatismo tipici dell'accertamento della colpa.

**Amministratore di diritto e di fatto.** Nel pronunciarsi sul ricorso, la Cassazione ha precisato come la sentenza impugnata, con motivazione immune da contraddizioni e senza manifeste illogicità, aveva ritenuto l'amministratore di diritto comunque responsabile per la sua posizione di garanzia. Il ricorrente sul punto aveva contestato solo genericamente l'assenza di dolo, in relazione alla sua qualità di mero prestanome, ma non aveva fornito dati concreti idonei a dimostrare la sua assoluta estraneità agli illeciti della società, elementi necessari in quanto in assenza degli stessi la sua semplice nomina ad amministratore di di-

ritto era idonea a ritenere lo stesso corresponsabile degli illeciti della società.

Ciò premesso, accertata la qualità di amministratore di diritto, la Suprema corte si è soffermata sull'analisi della responsabilità dello stesso nei reati, quale quello in analisi, cosiddetti propri (ovvero realizzabili esclusivamente da soggetti titolari di una particolare qualifica o posizione, cioè dai contribuenti tenuti a presentare le dichiarazioni o al pagamento delle imposte), in relazione alla responsabilità dell'amministratore di fatto. Ha dunque chiarito che in linea generale il concorso del cosiddetto estraneo nel reato proprio è configurabile quando vi è volontarietà (dolo) della condotta dell'estraneo di apporto a quella del cosiddetto intraneo (Cass. pen., Sez. V, n. 12414/2016 e Sez. V, n. 16579/2010). Inoltre, per quanto riguarda l'amministratore di fatto, l'art. 2639, comma 1, c.c. testualmente recita che, per i reati previsti dal codice civile, al titolo XI del libro V (Disposizioni penali in materia di società e di consorzi), al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita

in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione. Inoltre, come chiarito in più occasioni dalla Suprema corte, l'amministratore di fatto, oltre ai reati societari, di cui all'art. 2639 c.c., risponde anche di altri reati commessi in tale veste (Cass. pen., Sez. V, n. 39535/2012, per i reati fallimentari, e Sez. III, n. 23425/2011 per i reati tributari di cui al dlgs 74/2000).

**Il dovere di controllo e la posizione di garanzia.** La giurisprudenza di legittimità ha posto l'accento non sul dato formale (amministratore di diritto), ma sul prevalente criterio funzionalistico-fattuale; e ha ritenuto il vero soggetto qualificato (e responsabile) non il prestanome, ma colui il quale effettivamente gestisce la società, perché solo lui è in condizione di compiere l'azione dovuta (la presentazione della dichiarazione), mentre l'estraneo è il prestanome. A quest'ultimo una corresponsabilità è stata imputata in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 c.c., in forza del quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale e impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi.

Nelle occasioni passate in cui la Suprema corte si è occupata di reati, anche omissivi,

commessi in nome e per conto della società, ha infatti individuato nell'amministratore di fatto il soggetto attivo del reato e nel prestanome il concorrente per non avere impedito l'evento che in base alla norma citata aveva il dovere di impedire (Cass. pen., Sez. III, n. 23425/2011, Sez. III, n. 38780/2015 e Sez. II, n. 8632/2020), e, con particolare riferimento alla omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o Iva, ha chiarito come del reato 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, ai sensi del combinato disposto del predetto art. 2932 c.c. e dell'art. 40, comma 2, c.p. (che prevede proprio che non impedire un evento che si ha l'obbligo giuridico di impedire equivale cagionarlo), sempre a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice (Cass. pen., Sez. III, n. 15900/2016). Quanto a questo profilo, proprio perché il più delle volte il prestanome non ha alcun potere d'ingerenza nella gestione della

società per addebitargli il concorso, gli Ermellini hanno fatto ricorso alla figura del dolo eventuale, argomentando come il prestanome, accettando la carica, ha anche accettato i rischi connessi a tale carica (Cass. pen., Sez. V, n. 7332/2015 e n. 44826/2014).

**Gli obblighi diretti dell'amministratore.** La sentenza ora in commento ha evidenziato come, ultimamente, la giurisprudenza della Corte di cassazione ha ritenuto che il reato di omessa dichiarazione risulta commesso dall'amministratore di diritto quale autore principale, in quanto direttamente obbligato, osservando che il legale rappresentante di un ente che non abbia dello stesso l'effettiva gestione non risponde, come sostenuto dalle summenzionate pronunce, ai sensi dell'art. 40, comma 2, c.p. per violazione dei doveri di vigilanza e controllo derivanti dalla carica rivestita, ma quale autore principale della condotta, in quanto direttamente obbligato per legge a presentare le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto di soggetti diversi dalle persone fisiche, che devono essere da lui sottoscritte e, solo in sua assenza, da chi abbia l'amministrazione, anche di fatto (Cass. pen., Sez. III, n. 20050/2022).

**La decisione.** La Suprema corte ha sottolineato trattasi di obblighi dichiarativi gravanti direttamente e immediatamente sul legale rappresentante dell'ente secondo quanto disposto dagli artt. 1, comma 4, e 8, comma 6, dpr n. 322 del 1988, 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. La responsabilità omissiva del legale rappresentante dell'ente, dunque, ha concluso la Cassazione, non deriva dall'applicazione dell'art. 40 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 all'art. 5 dlgs n. 74/2000, selezionandone l'autore e qualificando il reato stesso come a cosiddetta soggettività ristretta, che può essere commesso solo da chi sia obbligato, per legge, a presentare la dichiarazione. La Suprema corte ha pertanto rigettato il ricorso e condannato il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

## La responsabilità penale del prestanome

<b>Il quesito</b>	A quale titolo il legale rappresentante di una società risponde del reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 dlgs 74/2000, se a gestione della società è di fatto esercitata da un altro soggetto?
<b>Il precedente indirizzo</b>	Un precedente indirizzo ha ritenuto che l'amministratore di diritto, mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso con l'amministratore di fatto per omesso impedimento dell'evento, e a condizione che ricorra il dolo, ai sensi: dell'art. 40, c. 2, c.p., che prevede che non impedire un evento che si ha l'obbligo giuridico di impedire equivale cagionarlo; dell'art. 2932 c.c., in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi
<b>La risposta della Suprema corte</b>	Un altro indirizzo, confermato da Cass. pen. n. 40490/2023, ha ritenuto che la responsabilità omissiva del legale rappresentante deriva non dall'applicazione dell'art. 40 c.p. e dalla violazione di un dovere di controllo, ma dalla violazione dell'obbligo gravante direttamente su di lui, sulla base del disposto degli artt. 1, comma 4, e 8, comma 6, dpr n. 322 del 1988, 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