

Giustizia & Sentenze

Il commento alle principali sentenze

N.
77

01.12.2016

Reati fiscali: amministratore “di fatto” e “prestanome” entrambi colpevoli

Il prestanome concorre nel reato per non aver impedito la commissione dell'illecito

A cura di Paola Mauro

Categoria: Contenzioso
Sottocategoria: Processo tributario

Si deve ritenere autore principale del reato fiscale il soggetto che, sia pure di fatto, ha l'amministrazione della società, mentre all'amministratore di diritto “prestanome” l'illecito può essere addebitato a titolo di concorso per non averne impedito la commissione. La “testa di legno”, infatti, è formalmente titolare di una posizione di garanzia, per cui risponde a titolo di responsabilità omissiva in ordine alle violazioni di leggi tributarie, avendo l'obbligo di impedire l'evento (artt. 2392 cod. civ. e 40 co. 2 c.p.). È quanto emerge da due recenti pronunciamenti della **Terza Sezione Penale della Cassazione**.

Premessa

La questione della ripartizione della responsabilità in ambito societario per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 è al centro di due recenti pronunciamenti dei giudici penali della Cassazione, dai quali emerge che è l'amministratore “di fatto” a dover essere qualificato quale autore principale di alcuni tra i più frequenti reati fiscali (omessa dichiarazione, dichiarazione infedele, omesso versamento d'imposte, frode fiscale etc.), mentre il “prestanome” assume la posizione di concorrente.

Infatti l'amministratore di diritto “prestanome”, quando consente che altri realizzino condotte delittuose, ignora i compiti che gli sono imposti dalla legge e quindi deve ritenersi responsabile, perché l'inerzia equivale a un'omissione la quale può essere

effetto sia di negligenza sia dolo, anche eventuale, posto che accettando la carica di legale rappresentante della società ne accetta anche i rischi.

Un'ipotesi di esclusione della responsabilità è, ad esempio, configurabile quando la "testa di legno" si adopera per evitare la commissione dell'illecito denunciando il fatto all'autorità.

Orientamento consolidato della Cassazione

Nei reati fiscali commessi in nome e per conto della società, la responsabilità penale è configurabile nei confronti sia dell'amministratore di fatto sia dell'amministratore di diritto "prestanome"



Normativa di riferimento:

- Codice civile, Libro V: Del lavoro – Titolo V: Delle società, **Art. 2392** (Responsabilità verso la società) e **Art. 2639** (Estensione delle qualifiche soggettive);
- Codice penale **art. 40 cpv.** (Rapporto di causalità).

*Ammini-
stratore
"di fatto"*

*Equipara-
-zione
nei reati
fiscali e
societari*

Si parla di amministratore "di fatto" quando un soggetto non formalmente investito della carica s'ingerisce ugualmente nell'amministrazione, esercitando poteri gestori.

Per la Cassazione, come si vedrà in seguito, si deve trattare di esercizio di funzioni riservate alla competenza degli amministratori di diritto, con carattere di continuità.

Il principio dell'equiparazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto, concepito dalla Cassazione ai fini della responsabilità penale, è stato codificato dal legislatore in occasione della riforma del diritto societario nel 2003; difatti per i reati societari di cui al Libro V – Titolo V del Codice civile al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge è equiparato chi esercita in maniera continuativa i poteri previsti dalle legge.

In particolare, ai sensi del **comma 1 dell'articolo 2639 cod. civ.** (come sostituito dall'articolo 1 del D.Lgs. 61 del 2002), in caso di reati societari, al soggetto formalmente investito della qualifica di amministratore 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.

Dunque, la disposizione codicistica sancisce il principio generale dell'equiparazione tra amministratore "di diritto" e amministratore "di fatto" e la conseguente responsabilità del secondo non come terzo estraneo in concorso con gli organi della società, bensì quale **diretto destinatario** della norma incriminatrice.

La punibilità del soggetto "di fatto" è comunque condizionata alla sussistenza dei requisiti della **continuità e significatività dell'esercizio dei poteri tipici**; solo in presenza di tali elementi, infatti, è possibile attribuire rilevanza giuridica al mero esercizio dei poteri rientranti tra quelli degli organi di controllo e gestione della società.

Ciò si ricava dalla **giurisprudenza di legittimità**, in particolare dalla sentenza della Sezione Terza n. 23425 del 2011.

La Cassazione ha sostenuto che il principio dell'equiparazione sancito dall'articolo 2639 cod. civ. è da considerare applicabile sia ai reati societari sia a quelli tributari, perché la norma, ancorché riferita esplicitamente ai reati societari previsti dal Codice civile, contiene la codificazione di un **principio generale** applicabile ad **altri settori penali** dell'ordinamento (v. Cass. n. 7203 del 2008). Tale principio incide non solo sulla configurabilità del concorso dell'amministratore di fatto nei reati commissivi, ma anche in quelli **omissivi propri**, nel senso che **autore principale** del reato è proprio l'amministratore di fatto, salva la partecipazione di estranei all'amministrazione secondo le regole del concorso di persone nel reato (Cass. n. 23425/2011 già cit.).

Per cui anche rispetto ai reati fiscali trova spazio la sostanziale parificazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto; equiparazione che opera sempre che sussistano le condizioni previste dall'articolo 2639 del cod. civ. per riconoscere nel soggetto agente la qualità di amministratore "di fatto" della compagine societaria.

L'amministratore di fatto, per la Cassazione, è **colui il quale eserciti** in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione; "significatività" e "continuità" non comportano necessariamente l'esercizio di "tutti" i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un' apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico o occasionale (cfr. Cass. n. 22108/2015; v. anche Cass. n. 15065/2011).

Per esempio è stato ritenuto amministratore di fatto chi continui in concreto ad amministrare l'azienda, sebbene interdetto, inabilitato, dichiarato fallito o condannato a pena che comporti l'interdizione, oppure chi è riconosciuto dalle banche, dai clienti, dai fornitori e dai professionisti (come il commercialista incaricato della tenuta della contabilità) quale amministratore effettivo.

Ebbene, in questo quadro s'inseriscono le due recenti sentenze della Cassazione che ora andremo a esaminare.

Omesso versamento di IVA

Condanna per il socio che intrattiene in concreto i rapporti commerciali con altre aziende e gestisce il pacchetto clienti e il pacchetto fornitori.

Cassazione - Terza Sezione Penale - sentenza n. 47239 del 10/11/2016

Così come accade per taluni reati societari, nel delitto di omesso versamento dell'IVA il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere su quello solo formale e, quindi, del reato previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000 risponde l'amministratore di fatto della società, quale autore principale, mentre il "prestanome" è concorrente nel reato per omesso impedimento dell'illecito. Poiché il più delle volte il prestanome non ha alcun potere d'ingerenza nella gestione della società, per addebitargli il concorso si deve fare ricorso alla figura del dolo eventuale; il prestanome accettando la carica ha anche accettato i rischi a essa connessi.

IL CASO

La Corte d'appello ha pronunciato sentenza di condanna nei confronti della socia al 50 per cento di una società che non ha versato l'IVA esposta in dichiarazione per un importo superiore alla soglia prevista dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000.

La donna è stata condannata a titolo di concorso con l'amministratore di diritto, in quanto quest'ultimo è stato ritenuto un **mero prestanome**, che nulla ha fatto per impedire la commissione del reato.

La difesa ha inutilmente eccepito che la qualifica di amministratore di "fatto" dell'imputata è stata affermata sulla base di un'unica testimonianza e che comunque il reato in contestazione si caratterizza per essere un reato "proprio", sicché l'unico tenuto al versamento dell'imposta era l'amministratore in carica.

Ebbene, la Suprema Corte ha ritenuto le suddette doglianze difensive infondate.

Nel caso di specie, la Corte territoriale ha affermato, con motivazione adeguata, che l'imputata, *"oltre ad essere fisicamente presente nella sede dell'azienda, intratteneva in concreto i rapporti commerciali con altre aziende e gestiva il pacchetto clienti ed il pacchetto fornitori"*, mentre il legale rappresentante è sembrato ignorare le vicende societarie.

Dal canto loro gli Ermellini hanno spiegato che nei reati tributari, ai fini dell'attribuzione a un soggetto della qualifica di amministratore "di fatto", non occorre l'esercizio di "tutti" i poteri tipici dell'organo di gestione, ma è necessaria un "significativa e continua attività gestoria, svolta cioè in modo non episodico o occasionale" (Cass. Sez. 3 n. 22108/2015, tra le altre).

Data per accertata nella fattispecie la qualità di amministratore "di fatto" in capo alla ricorrente, la Suprema Corte ha dovuto soffermarsi sulla questione del concorso dell'*extraneus* nel reato proprio, chiarendo che, in generale, la responsabilità del medesimo è configurabile quando vi è volontarietà della condotta di apporto a quella dell'*intraneus* (così, ad esempio, Cass. Sez. 5 n. 12414/2016).

La Corte ha poi aggiunto che la configurazione dell'amministratore "di fatto" è legislativamente prevista dall'art. 2639 c.c., e tale figura risponde non solo dei reati previsti dal ridetto articolo, ma anche per altri reati (**fallimentari, tributari, etc.**) commessi in tale veste. Sul punto la giurisprudenza è spesso intervenuta ed ha "giustamente posto l'accento non sul dato formale (amministratore di diritto, *prestanome*) ma sul criterio funzionalistico, o dell'effettività, e il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere su quello solo formale".

Di conseguenza i giudici di legittimità ritengono di dover capovolgere la prospettiva dalla quale parte la difesa della ricorrente, nel senso che si deve ritenere che "il vero soggetto qualificato (e responsabile) **non è il *prestanome* ma colui il quale effettivamente gestisce la società perché solo lui è in condizione di compiere l'azione dovuta (il pagamento delle imposte, Iva nel nostro caso) mentre l'estraneo è il *prestanome*. A quest'ultimo una corresponsabilità può essere imputata solo in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 cod. civ., in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale e impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi**".

La giurisprudenza di legittimità relativa a reati, anche omissivi, commessi in nome e per conto della società, ha in più occasione individuato nell'amministratore "di fatto" il **soggetto attivo** del reato e nel "*prestanome*" il **concorrente** per non avere impedito l'evento (si veda, ad esempio, Cass. Sez. 3 n. 15900/2016, oppure Cass. Sez. 3 n. 38780/2015 secondo cui: "Del reato di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o Iva, 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 - artt. 40, comma secondo, cod. pen. e 2392 cod. civ. -, a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice").

In conclusione la Suprema Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Emissione di fatture per operazioni inesistenti
La minaccia di licenziamento non salva il prestanome

Cassazione - Terza Sezione Penale - sentenza n. 47972 del 14/11/2016

Il prestanome è penalmente responsabile per l'emissione delle fatture false anche laddove sostenga di avere partecipato all'illecito per evitare il licenziamento minacciato dall'amministratore effettivo.

La sentenza pubblicata il 14 novembre 2016 affronta la questione dell'onere probatorio gravante sull'imputato – nella fattispecie, un soggetto che ricopre solo formalmente l'incarico di legale rappresentante di una Srl - che invochi l'esimente dello stato di necessità **ex art. 54 c.p.**

La suddetta norma dispone:

⇒ **"Non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé od altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona, pericolo da lui non volontariamente causato, né altrimenti evitabile, sempre che il fatto sia proporzionato al pericolo. Questa disposizione non si applica a chi ha un particolare dovere giuridico di esporsi al pericolo. La disposizione della prima parte di questo articolo si applica anche se lo stato di necessità è determinato dall'altrui minaccia; ma, in tal caso, del fatto commesso dalla persona minacciata risponde chi l'ha costretta a commetterlo".**

Nel caso che ci occupa, l'art. 54 cod. pen. viene in rilievo perché l'imputato si è opposto alla condanna per il reato di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000, sostenendo di avere firmato le fatture in contestazione per via delle **vessazioni** e delle **minacce** provenienti dall'amministratore **di fatto** della società.

Precisamente l'imputato, attesa la veste di **prestanome**, ha sostenuto la propria estraneità al reato sia sotto il profilo oggettivo, avendo firmato le fatture in ragione della **minaccia di licenziamento** formulata dal coimputato (l'amministratore di fatto), sia sotto il profilo soggettivo, **non avendo alcuna volontà di favorire** l'evasione altrui.

La difesa precisamente ha sostenuto che ogni decisione circa l'attività sociale era adottata dall'amministratore di diritto (coimputato) sicché di nessuna autonomia il ricorrente, **di fatto mera "testa di legno"**, poteva godere, non essendo neppure in

grado di impedire all'amministratore di fatto le condotte di emissione. Tale condotta, dunque, non poteva essergli addebitata né oggettivamente, perché egli si limitava materialmente a firmare le fatture sotto minaccia, né tanto meno soggettivamente non avendo avuto alcuna volontà di favorire l'evasione altrui.

Ebbene, la Terza Sezione Penale della Cassazione ha respinto il ricorso della "testa di legno", così rendendo definitivo il verdetto di colpevolezza pronunciato nei suoi confronti dal Giudice del merito.

La sentenza impugnata, innanzitutto, ha **escluso l'idoneità** delle minacce ricevute dal prestanome a configurare l'esimente dello stato di necessità per due ordini di ragioni:

- ⇒ la non breve durata (due anni) del periodo di esercizio delle funzioni di amministrazione;
- ⇒ la mancanza, in tutto quel periodo, di condotte volte a denunciare l'amministratore di fatto o a trovare un nuovo lavoro.

La sentenza impugnata ha altresì rilevato che l'imputato:

- ⇒ era **consapevole** della falsità delle fatture e per di più ha **rilasciato false attestazioni liberatorie** di ricevuti pagamenti.

Ad avviso della Suprema Corte, tale motivazione dei giudici di merito è logica, oltretutto in linea con i principi più volte espressi dalla giurisprudenza di legittimità.

In tema di stato di necessità ex art. 54 c.p., infatti, è stato chiarito che *"l'imputato ha l'onere di allegazione avente per oggetto tutti gli estremi della causa di esenzione, sì che egli deve allegare di avere agito per insuperabile stato di costrizione, avendo subito la minaccia di un male imminente non altrimenti evitabile, e di non aver potuto sottrarsi, nemmeno putativamente, al pericolo minacciato, con la conseguenza che il difetto di tale allegazione esclude l'operatività dell'esimente"* (tra le altre, Cass. Sez. 6, n. 45065/2014).

Pertanto – scrivono gli Ermellini - *"corretta appare la motivazione suddetta laddove la sentenza impugnata ha ritenuto sostanzialmente non assolto tale onere di allegazione, tanto più avendo aggiunto anche la circostanza **dell'avvenuto rilascio di false attestazioni liberatorie di ricevuti pagamenti**; né il ricorso dell'imputato appare avere criticamente censurato tale punto"*.

Infine la Suprema Corte ha escluso la ricorrenza della circostanza attenuante del contributo concorsuale di minima importanza ex art. 114 c.p.p., in quanto tale attenuante presuppone che *"l'apporto del correo risulti così lieve da apparire, nell'ambito della relazione di causalità, quasi trascurabile e del tutto marginale"*, mentre nella specie il comportamento del ricorrente *"non può alcun modo ritenersi di marginale rilevanza"*.

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

<p>Cass. Sez. 3 pen. n. 41148/2016</p>	<p>Il reato previsto dall'articolo 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 è configurabile anche nei confronti dell'amministratore di fatto, in quanto egli va equiparato a quello di diritto poiché titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta.</p>
<p>Cass. Sez. 3 pen. n. 14432/14</p>	<p>Chi riveste formalmente la carica di amministratore è tenuto a vigilare, comunque, sulla corretta gestione della società e sui versamenti delle imposte secondo le scadenze. L'amministratore di diritto di una società, rispetto all'amministratore di fatto, è chiamato a rispondere del reato omissivo, quale diretto destinatario degli obblighi di legge, <i>"in quanto il fatto stesso della accettazione (o del mantenimento) della carica attribuisce anche specifici doveri, tra i quali quelli di vigilanza e di controllo, la cui violazione comporta una responsabilità penale diretta, che si concretizza sulla base della sola consapevolezza che da quella condotta emissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato (dolo generico), ovvero l'accettazione del rischio che questi si verificchino (dolo eventuale)"</i>. Nel caso in esame, pertanto, bene ha fatto la Corte territoriale di Brescia - rispetto al reato di omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali - a ritenere configurata, in capo al ricorrente, una responsabilità diretta ex art. 40 c.p., anche a titolo di dolo eventuale, attesa l'indubbia violazione di un dovere di vigilanza.</p>
<p>Cass. Sez. 3 pen. n. 47110/2013</p>	<p>Rischia una condanna per dichiarazione infedele ed emissione di fatture per operazioni inesistenti l'amministratore di diritto "prestanome" che ha avuto modo di cogliere segnali di allarme sulla regolarità della gestione societaria. La "testa di legno" risponde in concorso con l'amministratore "di fatto" a titolo di dolo eventuale.</p>
<p>Cass. Sez. 5 pen. n. 11649/2012</p>	<p>L'amministratore di fatto, in relazione al quale deve intendersi valevole il principio dell'assoluta equiparazione alla figura dell'amministratore di diritto quanto ai doveri, sulla base della disciplina dettata dall'art. 2639 c.c., è da ritenere gravato dell'intera gamma dei doveri cui è soggetto l'amministratore di diritto. In tal senso, pertanto, ove concorrano le altre condizioni di ordine oggettivo e soggettivo, egli assume la penale responsabilità per tutti i comportamenti penalmente rilevanti a lui addebitabili, anche nel caso di colpevole inerzia a fronte di tali condotte, in applicazione della regola dettata dall'art. 40, comma 2, c.p. (la S.C.</p>

	si è così pronunciata rispetto al delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione).
Cass. Sez. 5 pen. n. 35775/2016	Ai fini del delitto di bancarotta , il ruolo di amministratore di fatto può essere attribuito al socio di maggioranza della fallita in forza di quanto dichiarato dal commercialista cui era affidata la contabilità dell'impresa, che lo considerava il referente della società. Il ruolo direttivo ricoperto, di fatto, dall'imputato nella società fallita può essere tratto dalle fonti dichiarative (dipendenti, fornitori, professionisti).
Cass. Sez. 5 pen. n. 40929/2012	In tema di reati fallimentari, se all'amministratore di diritto (c.d. "testa di legno") sotto il profilo oggettivo devono essere ascritte le conseguenze della condotta dell'amministratore di fatto che egli, in virtù della carica, aveva l'obbligo giuridico di impedire, sotto il profilo soggettivo possono a lui ricollegarsi quegli eventi di cui ha avuto anche semplicemente generica consapevolezza, sicché non è necessario per integrare l'elemento psicologico della bancarotta che tale consapevolezza investa i singoli episodi di distrazione ed occultamento, fermo restando che essa non può presumersi in base al semplice dato di avere il soggetto acconsentito a ricoprire formalmente la carica predetta.

- Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74;
- Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;
- Codice civile, Artt. 2392 e 2639;
- Codice penale, art. 40, comma 2, e 54;
- Cass. pen. Sez. 3 n. 47239/2016;
- Cass. pen. Sez. 3 n. 47972/2016;
- Cass. pen. Sez. 3 n. 41148/2016;
- Cass. pen. Sez. 5 n. 35775/2016;
- Cass. pen. Sez. 3 n. 22108/2015;
- Cass. pen. Sez. 3 n. 14432/14;
- Cass. pen. Sez. 3 n. 47110/2013;
- Cass. pen. Sez. 3 33385/2012;
- Cass. pen. Sez. 5 n. 15065/2011;
- Cass. pen. Sez. 5 n. 39593/2011;
- Cass. pen. Sez. 5 n. 40929/2012;
- Cass. pen. Sez. 5 n. 11649/2012.

- Riproduzione riservata -