

L'art. 2 del d.lgs. 74/2000 delinea il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

In particolare:

1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

[3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07, si applica la reclusione da sei mesi a due anni]¹.

La fattispecie delittuosa, per norma e per giurisprudenza incontrastata, al pari della più parte dei reati tributari, richiede il dolo specifico². Elemento costitutivo del reato che deve governare l'elemento soggettivo dell'agente al tempo della presentazione della dichiarazione fiscale. Momento in cui il reato si perfeziona.

La giurisprudenza di merito e di legittimità si mostra particolarmente impegnata a definire il perimetro della responsabilità penale del soggetto investito solo formalmente della carica sociale amministrativa – la cd. testa di legno – nella particolare ipotesi in cui la gestione della società sia, di fatto, rimessa alla volontà ed all'attività di un terzo, cd. amministratore di fatto.

Siamo al cospetto della cd. *posizione di garanzia* del soggetto formalmente investito della carica di amministratore in forza della quale, visto l'art. 2392 c.c., *l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi*³ indipendentemente dall'effettivo ruolo ricoperto all'interno dell'amministrazione sociale.

La Suprema Corte non incontra difficoltà nell'affermare la responsabilità penale in capo al soggetto che svolge effettivamente le funzioni gestorie proprie dell'amministratore, pur in mancanza di una qualifica formale. Per l'effetto, colui che ha in

¹ Comma abrogato dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera a), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148; per l'applicazione di tale disposizione, vedi comma 36-vicies bis del predetto art. 2, D.L. n. 138/2011.

² "al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto".

³ Cass. Pen., Sez. III, n. 22919/2006.

mano l'amministrazione della società pur non rivestendo formalmente la carica, ben può rispondere del reato di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000.

L'amministratore di diritto e/o formale, invece, è ritenuto responsabile sulla base dell'art. 40 c.p. per non avere impedito l'evento che, ai sensi dell'art. 2392 c.c., aveva l'obbligo di impedire. Si configura, dunque, un concorso di persone in cui l'amministratore di fatto è il soggetto principale del reato e l'amministratore di diritto – il mero prestanome o testa di legno – risponde come concorrente nel reato, ferma restando la sussistenza dell'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice⁴.

Anche di recente⁵, la Suprema Corte ha ribadito il principio ricordando *“come il prestanome che, accettando la carica ha anche accettato i rischi ad essa connessi, risponde comunque a titolo di dolo eventuale esponendosi alle conseguenze dell'operato dei gestori reali e dunque alla possibilità che questi pongano in essere, attraverso il paravento loro prestato con la carica ricoperta, attività non legali, in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 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”*⁶.

Orbene.

Ad una prima e superficiale lettura, l'estratto citato potrebbe indurre ad un'interpretazione “abnorme”, tale da insinuare la nascita di un orientamento giurisprudenziale che legittimerebbe un addebito di responsabilità in capo all'amministratore formale solo a motivo della mera accettazione della carica e, dunque, della propria posizione di garanzia a mezzo della quale l'amministratore di diritto accetterebbe – dolo eventuale – il rischio “generale” dell'altrui condotta criminosa. Tra l'altro, non è un caso che, nella prassi, talune Procure si limitino a riscontrare la mera sussistenza della posizione di garanzia del soggetto indagato.

⁴ Cass. Pen., n. 28780/2015; Cass. Pen., 10498/2015: *“Si è chiarito che vero soggetto qualificato non è il prestanome ma colui il quale effettivamente gestisce la società perché solo lui è in condizione di compiere l'azione dovuta mentre l'estraneo è il prestanome. Ma si è altresì precisato che a quest'ultimo una corresponsabilità può essere imputata solo in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 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. Nelle occasioni in cui questa Corte si è occupata di reati, anche omissivi, commessi in nome e per conto della società, ha 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. Proprio perché il più delle volte il prestanome non ha alcun potere d'ingerenza nella gestione della società per addebitargli il concorso, questa Corte ha fatto ricorso alla figura del dolo eventuale; si è sostenuto cioè che il prestanome accettando la carica ha anche accettato i rischi connessi a tale carica”*.

⁵ Cass. Pen., n. 52411/2018.

⁶ Cass. Pen., n. 42897/2018.

A parere dello scrivente, siffatta interpretazione mai potrebbe meritare accoglimento salvo che non s'intenda travolgere le basilari regole poste a presidio della legalità e della colpevolezza.

Più precisamente.

A) *In primis*, è un principio notorio che la responsabilità penale, a differenza di quella civilistica, non conosce la responsabilità oggettiva in senso stretto per il sol fatto, dunque, di rivestire una carica e/o ricoprire un ruolo. Indispensabile è il rimprovero di colpevolezza all'agente, per colpa o per dolo, nonché l'efficienza causale della condotta all'evento, da verificare in concreto⁷.

B) Per di più, il particolare riferimento, nel corpo dell'estratto, al dolo eventuale pare snaturare l'elemento soggettivo *de quo*.

Giova ricordare che la Suprema Corte di Cassazione a SS.UU. n. 38343/2014 ha scientemente chiarito che *“in tema di elemento soggettivo del reato, il dolo eventuale ricorre quando l'agente si sia chiaramente rappresentata la significativa possibilità di verificazione dell'evento concreto e ciò nonostante, dopo aver considerato il fine perseguito e l'eventuale prezzo da pagare, si sia determinato ad agire comunque, anche a costo di causare l'evento lesivo, aderendo ad esso, per il caso in cui si verifichi; ricorre invece la colpa cosciente quando la volontà dell'agente non è diretta verso l'evento ed egli, pur avendo concretamente presente la connessione causale tra la violazione delle norme cautelari e l'evento illecito, si astiene dall'agire doveroso per trascuratezza, imperizia, insipienza, irragionevolezza o altro biasimevole motivo”*.

Perché vi sia dolo eventuale, dunque, è necessaria la consapevolezza da parte dell'autore dell'evento concreto, o meglio, della significativa possibilità che si verifichi l'evento concreto a motivo della propria azione e/o omissione. Ciò comporta, inevitabilmente, che l'agente debba aver deciso di agire o di omettere quanto dovuto nella situazione concreta e, cioè, sapendo – o quantomeno intuendo – di trovarsi al cospetto di una situazione che merita la propria attenzione.

Diversamente, come affermato dalle citate Sezioni Unite, qualora l'omissione sia mera conseguenza di *“trascuratezza, imperizia, insipienza, irragionevolezza o altro biasimevole*

⁷ Cass. Pen., n. 3623/2018; Cass. Pen., n. 12224/2018; *“La titolarità di una posizione di garanzia non comporta, in presenza del verificarsi dell'evento, un automatico addebito di responsabilità colposa a carico del garante, imponendo il principio di colpevolezza la verifica in concreto sia della sussistenza della violazione – da parte del garante – di una regola cautelare (generica o specifica), sia della prevedibilità ed evitabilità dell'evento dannoso che la regola cautelare violata mirava a prevenire (cosiddetta concretizzazione del rischio), sia della sussistenza del nesso causale tra la condotta ascrivibile al garante e l'evento dannoso”* (Sez. IV, n. 24462/2015; si vedano, in senso sostanzialmente conforme, anche Sez. IV, n. 5273/2017; Sez. IV, n. 12478/2016).

motivo” non si configurerebbe alcuna partecipazione dolosa, bensì mera colpa, più o meno cosciente.

La mera negligenza, imperizia e/o trascuratezza dell'amministratore formale nell'adempimento dei propri obblighi di controllo e vigilanza – dunque, la colpa – mai potrebbe essere causale alla commissione del reato posto in essere dall'amministratore di fatto, posto che in capo alla cd. testa di legno non vi sarebbe l'elemento soggettivo del dolo. Elemento soggettivo che deve accompagnare anche l'azione e/o l'omissione dell'amministratore di diritto concorrente con l'amministratore di fatto.

Tra l'altro, è inconfutabile che il concorso nel reato ai sensi dell'art. 40 c.p. esige la coscienza e volontà del fatto criminoso in capo a tutti i concorrenti. In altre parole, affinché vi sia concorso nel reato di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000, tutti i compartecipi devono avere pari responsabilità nella realizzazione della fattispecie e dei propri elementi costitutivi, compreso il dolo specifico richiesto dalla norma.

Sul punto, mette conto di aggiungere che la giurisprudenza di legittimità precisa che la coscienza e volontà del fatto criminoso in capo al concorrente non è sufficiente a realizzare il concorso *ex art. 40 c.p.*, essendo indispensabile che ciascuno dei partecipi “*abbia coscienza di concorrere con altri alla realizzazione dell'evento*”, coscienza intesa quale “*consapevolezza del ruolo svolto da altri e volontà di agire in comune*” per il “*perseguimento di una finalità unitaria*”⁸.

Quanto sopra conduce ancora a ribadire che l'amministratore meramente formale, non cosciente dei fatti posti in essere dall'amministratore di fatto, con riferimento al reato di cui all'art. 2 del d.lgs. citato, non potrebbe penalmente rispondere in concorso anche per insussistenza dei requisiti imposti dall'art. 40 c.p.

Tornando alla massima sopra riportata e, per essa, alle due recenti pronunce n. 42897/2018 e n. 52411/2018, lo scrivente ha agio di osservare come anche tale più recente giurisprudenza di legittimità, se esaminata con la dovuta perizia, sposa l'assunto sopra riferito, confermando che la condotta dell'amministratore formale assume valenza penale in concorso con il gestore di fatto qualora si dimostri la sussistenza, quantomeno, del dolo eventuale in capo al concorrente non principale, soprattutto, al cospetto di reati a dolo specifico, come quello di natura tributaria che occupa.

⁸ Cass. Pen., n. 46309/2012.

L'estratto della massima sopra riportata, però, non rende giustizia alle due sentenze del 2018, conducendo il lettore a cadere nella tentazione di raffigurarsi la responsabilità quasi oggettiva in capo all'amministratore eletto.

Corrono in soccorso le concrete fattispecie poste all'esame della Suprema Corte e, quel che è più, le motivazioni a fondamento del principio ivi affermato.

In particolare, nel caso di cui alla sentenza n. 42897/2018, la Corte rileva come l'imputato – amministratore formale – avesse piena coscienza di quanto stava accadendo *"... Ed è evidente che, tenuto conto della prolungata assunzione della carica di legale rappresentante di entrambe le società, era ravvisabile in capo al ricorrente l'elemento soggettivo normativamente richiesto ai fini della punibilità dell'agente, atteso che permettere a terzi (lo S.), di occultare e/o distruggere i documenti contabili delle società di cui il C. era amministratore di diritto, determinava l'impossibilità di consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari delle società medesime onde evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o comunque consentire l'evasione a terzi"*.

Così pure nel caso definito con la sentenza n. 52411/2018: *«La dichiarazione fiscale, quanto al reato di cui al capo 31), è stata presentata dal ricorrente nel settembre del 2007 quando cioè, secondo il logico convincimento espresso dalla Corte territoriale, egli, a differenza dell'anno precedente, aveva precisa consapevolezza della falsità delle fatture annotate nella dichiarazione ovvero, a tutto concedere, le aveva presentate nella consapevolezza di correre il rischio di inoltrare al fisco dichiarazioni fraudolente, sicché non rileva che il ricorrente non avesse "partecipato alle due fasi"»*.

Entrambe le fattispecie, dunque, in concreto, risultano caratterizzate da una partecipazione consapevole dell'amministratore formale alla realizzazione della condotta dell'amministratore di fatto e, così, dalla scelta cosciente del soggetto di accettare il rischio del reato.

In definitiva, dall'esame completo della giurisprudenza di legittimità, ove solo in apparenza potrebbe scorgersi un contrasto, ben si può affermare che l'amministratore di diritto – cd. testa di legno – non risponde penalmente per il sol fatto della posizione di garanzia assunta, essendo indispensabile la propria partecipazione soggettiva al reato, consapevole e cosciente, quantomeno a titolo di dolo eventuale.

Nel caso di concorso nel reato commesso dall'amministratore di fatto è inoltre indispensabile la coscienza e volontà di cooperare nel perseguimento del medesimo fine.