

Occultamento scritture contabili: **responsabilità amministratore di fatto**

A cura di Antonio Gigliotti

Rischia una condanna, a titolo di concorso con l'amministratore di fatto, il prestanome che non ha impedito la commissione del reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili obbligatorie (art. 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000). È quanto emerge dalla **sentenza n. 25809 del 12 giugno 2013, della Corte di Cassazione - Terza Sezione Penale**. Gli Ermellini hanno ritenuto applicabili alla fattispecie esaminata taluni principi di diritto già enunciati nel 2011 (sentenza 10 giugno 2011, n. 23425) con riferimento, però, al reato di omessa presentazione della dichiarazione (art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000).

Cassazione, sentenza n. 23425/11

Con la sentenza 10 giugno 2011, n. 23425, la Terza Sezione Penale della Cassazione, con riferimento al reato di **omessa dichiarazione** di cui all'articolo 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha affermato che l'amministratore di fatto risponde dell'evasione fiscale della società, in quanto soggetto che non solo è tenuto a impedire le condotte vietate riguardanti l'amministrazione della società, ma che deve anche pretendere l'esecuzione degli adempimenti imposti dalla legge.

Precisamente, limitando l'indagine alla responsabilità dell'amministratore di fatto **nei reati omissivi propri formalmente imputabili all'amministratore di diritto**, gli Ermellini hanno spiegato che il vero soggetto qualificato (intraneo) 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.

A quest'ultimo può essere imputata una corresponsabilità solo **in base alla posizione di garanzia** di cui all'articolo 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.

In altre parole, quando si verte in materia di reati, anche omissivi, commessi in nome e per conto della società:

√ **l'amministratore di fatto** deve essere considerato il **soggetto attivo del reato**;

√ mentre il **prestanome** riveste il ruolo di **concorrente** per non avere impedito l'evento che in base alla norma citata (art. 2392 cod. civ.) 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, la giurisprudenza ha fatto ricorso alla figura del **dolo eventuale**, nel senso che il prestanome accettando la carica ha anche accettato i **rischi ad essa connessi** (cfr. Cass. n. 7208/2006; Cass. n. 22919/2006).

In conclusione, afferma la sentenza n. 23425/2011: “[...] si può discutere se ed entro quali limiti la mera assunzione della carica possa giustificare l'affermazione di responsabilità anche del prestanome, ma è fuori discussione che **l'autore principale** è colui che, sia pure di fatto, ha l'amministrazione della società”.

Cassazione, sentenza n. 25809/13

Con la recentissima **sentenza 12 giugno 2013, n. 25809**, la Suprema Corte è ritornata sul tema in trattazione, dando nuovo vigore all'indirizzo giurisprudenziale che equipara in materia penale l'amministratore di fatto a quello di diritto, imputando alla cosiddetta “testa di legno” (prestanome) una mera (ed eventuale) responsabilità a titolo di concorso.

Precisamente i principi di diritto espressi dalla sentenza n. 23425/2011 sopra citata sono stati applicati al caso di un prestanome e di un institore/amministratore di fatto, condannati dai giudici di merito per il reato tributario di omissione di scritture contabili obbligatorie.

Ai sensi dell'articolo 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000 risponde del reato di "Occultamento o distruzione di documenti contabili" chiunque, **al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi**, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. Per come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità (**da ultimo, Cass. Pen. n. 25808/2013**) la **concreta evasione** non rappresenta un elemento costitutivo della fattispecie di cui all'art. 10 citato **ma il fine che anima il comportamento del contribuente**, pertanto per il reato in questione l'elemento psicologico richiesto non può che essere costituito dal **dolo specifico**. Sicché, per la condanna, si rende necessario acquisire la prova del fine specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di consentire a terzi l'evasione.

Il caso

La Corte d'appello di Roma applicava a Tizio e a Caio le pene accessorie, in luogo di quella detentiva irrogata dal Tribunale, per i reati di cui agli articoli 110 cod. pen. e 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000, per avere uno nella qualità di legale rappresentante della società Alfa e l'altro di institore occultato i libri contabili.

Le difese

Con il conseguente ricorso per cassazione:

- Tizio - **il legale rappresentante** - lamentava di non essersi mai occupato della gestione della società, contrariamente all'institore. Era inoltre da escludere la sua responsabilità sotto il profilo dell'omesso controllo, posto che l'articolo 2205 del cod. civ. pone a carico dell'institore (e dell'imprenditore) l'obbligo della tenuta delle scritture contabili;
- Caio - **l'institore** - contestava invece la sentenza gravata nella parte in cui il giudice d'appello aveva ritenuto provata la sua qualità di reale gestore della società, sulla base delle sole deduzioni difensive del legale rappresentante (coimputato).

Ebbene, la Terza Sezione Penale ha giudicato il ricorso inammissibile, poiché la Corte d'appello capitolina, con valutazione di merito insindacabile in sede di

legittimità, ha adeguatamente motivato sul perché ha ritenuto Caio (institore) **reale gestore** della società e Tizio (legale rappresentante) **mero prestanome**.

Equiparazione

La Suprema Corte ha comunque osservato che nei reati fiscali commessi in nome e per conto della società la responsabilità penale è configurabile sia nei confronti dell'amministratore di fatto che del prestanome.

Ciò perché il rappresentante legale si deve considerare mancante, non solo quando non vi è la nomina, **ma anche in presenza di un prestanome** che non ha alcun potere o ingerenza nella gestione della società.

In una situazione simile l'intraneo (il soggetto qualificato) è infatti colui che, **sia pure di fatto**, ha l'amministrazione della società, mentre al prestanome il fatto potrebbe essere addebitato a titolo di concorso a norma dell'articolo 2392 cod. civ.

Diversamente opinando si finirebbe per addebitare al solo prestanome, per il semplice fatto di avere formalmente assunto la carica di amministratore, tutte le omissioni civilmente o penalmente imputabili a colui che gestisce in effetti la società, mentre rimarrebbe esente da responsabilità civile o penale per fatti omissivi propri colui il quale ha **il potere e il dovere** di compiere l'azione omessa.

E la sostanza non cambia laddove l'amministratore di fatto, come nella specie, rivesta formalmente la carica di institore.

Osservazioni

È bene ricordare che si parla di amministratore di fatto quando un soggetto **non formalmente investito** della carica si ingerisce ugualmente nell'amministrazione, esercitando i poteri propri inerenti alla gestione della società.

Il medesimo è spesso il *dominus* della società che ha ufficialmente incaricato dell'amministrazione un altro soggetto, il quale è di solito privo di un patrimonio adeguato a far fronte alle responsabilità che possono eventualmente insorgere.

Allo scopo di far emergere il soggetto che esercita realmente le funzioni gestorie, la giurisprudenza di legittimità ha elaborato la figura dell'amministratore di fatto **equiparandolo** a quello di diritto ai fini della responsabilità sia civile che penale.

Si è così sostenuto che *“il soggetto che assume, in base alla disciplina dettata dall’art. 2639 cod. civ., la qualifica di amministratore ‘di fatto’ di una società è da ritenere gravato dell’intera gamma dei doveri cui è soggetto l’amministratore ‘di diritto’, per cui, ove concorrano le altre condizioni di ordine oggettivo e soggettivo, è penalmente responsabile per tutti i comportamenti a quest’ultimo addebitabili, anche nel caso di colpevole e consapevole inerzia a fronte di tali comportamenti, in applicazione della regola dettata dall’art. 40, comma secondo, cod. pen.”* (cfr. Cass. Pen. 33385 del 2012).

Il suddetto principio di diritto è da considerare applicabile sia ai reati fallimentari (cfr. Cass. sentenze n. 15065/2011, n. 39593/2011 e n. 7203/2008) che a quelli tributari, in quanto trova fondamento nella **“sostanziale equiparazione dell’amministratore di fatto a quello di diritto”**, a mente dell’articolo 2639 cod. civ. (come sostituito dell’articolo 1 del D.lgs. 61 del 2002); equiparazione **“che assume portata generale in relazione a tutti i comportamenti commissivi o omissivi dell’amministratore di diritto, essendo tenuto l’amministratore di fatto ad impedire le condotte vietate riguardanti l’amministrazione della società ovvero pretendere l’esecuzione degli adempimenti imposti dalla legge, con la conseguente responsabilità dello stesso in sede penale ex art. 40, comma secondo, c.p.”**, **sempre che sussistano** le condizioni previste dall’art. 2639 del codice civile per riconoscere nel soggetto agente la qualità di amministratore “di fatto” della compagine societaria (Cass. Pen. 33385 del 2012 cit.).

La dottrina ha individuato le condizioni al ricorrere delle quali sussiste la figura dell'amministratore di fatto:

- assenza di una efficace investitura assembleare;
- attività esercitata non occasionalmente, ma con carattere di continuità;
- funzioni riservate alla competenza degli amministratori di diritto;
- autonomia decisionale rispetto agli amministratori di diritto.

Pertanto, si può ritenere amministratore "di fatto" colui che esercita in modo continuativo funzioni di amministrazione in una società, cioè prende decisioni e compie atti di gestione, senza essere stato investito da una deliberazione, giuridicamente esistente, sulla base della legge o dello statuto. Per esempio, è amministratore di fatto chi, pur interdetto, inabilitato, dichiarato fallito o condannato a pena che comporti l'interdizione, continui in concreto ad amministrare l'azienda.

Il principio dell'equiparazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto è stato recepito anche dal legislatore in occasione della riforma del diritto societario (D.Lgs. n. 6 del 2003); e difatti per i reati societari di cui al libro quinto del Codice civile al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge è equiparato chi esercita in materia continuativa i poteri previsti dalle legge.

In particolare, ai sensi del comma 1 dell'articolo 2639 C.c., 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 soggetto "di diritto" e soggetto "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.

A tal proposito la giurisprudenza di legittimità ha precisato che, ai fini di una corretta individuazione dell'amministratore di fatto, **non occorre una totale sovrapposizione di funzioni esercitate dal soggetto non qualificato rispetto a quelle proprie dell'amministratore**, poiché l'articolo 2639 richiede un esercizio "*continuativo e significativo*", da intendersi non necessariamente come esercizio di tutti i poteri propri dell'organo di gestione, richiedendo solo **l'esercizio di un' apprezzabile attività gestoria**, svolta in modo non episodico o occasionale e anzi non esclude che l'esercizio dei poteri o delle funzioni dell'amministratore di fatto possa verificarsi in concomitanza con l'esplicazione dell'attività di altri soggetti di diritto, i quali - in tempi successivi o anche contemporaneamente - esercitino in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione (Cass. n. 15065 del 2011).

La disposizione di legge, ancorché riferita esplicitamente ai reati societari previsti dal Codice civile, contiene la codificazione di un principio generale **applicabile ad altri settori penali dell'ordinamento** e per la sua natura interpretativa **è applicabile anche ai fatti pregressi** (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).

Per concludere, si segnala che anche in materia di sanzioni amministrative tributarie, l'articolo 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997 parifica il legale rappresentante della società all'amministratore di fatto, sancendo formalmente la diretta responsabilità per le sanzioni anche dell'amministratore di fatto.

| Massime | |
|--|---|
| Cass. Pen. Sez. V, 23/01/2012, n. 11649 | <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. (Fattispecie concernente la condanna dell'amministratore di fatto in ordine al delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione).</p> |
| Cass. pen. Sez. V, 19/06/2012, n. 40929 | <p>In ordine ai reati fallimentari, se all'amministratore di diritto sotto il profilo oggettivo devono essere ascritte le conseguenze della condotta dell'amministratore di fatto che egli, in virtù della carica, ha l'obbligo giuridico di impedire, sotto il profilo soggettivo possono a lui ricollegarsi quegli eventi di cui ha avuto anche semplicemente generica consapevolezza. E infatti, ai fini della configurabilità dell'elemento psicologico della bancarotta, non occorre che tale consapevolezza investa i singoli episodi di distrazione e occultamento, fermo restando che tale fattispecie delittuosa non può presumersi in base al semplice dato di avere il soggetto acconsentito a ricoprire formalmente la carica predetta.</p> |
| Cass. pen. Sez. V 02/03/2011 n. 15065 | <p>Per vagliare la qualità di amministratore di fatto occorre necessariamente valutare non già la totale sovrapposizione di funzioni esercitate dal soggetto non qualificato rispetto a quelle proprie dell'amministratore, ma è sufficiente una apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico o occasionale.</p> |

15 maggio 2014
Antonio Gigliotti