

I reati tributari: fattispecie e posizioni soggettive. La figura dell'amministratore di fatto e la crisi di liquidità

Con analisi ragionata di recenti orientamenti giurisprudenziali su casi peculiari, relativi alla responsabilità degli amministratori di fatto, senza deleghe, o cessati, dei sindaci, dei curatori, dei percettori di redditi illeciti sino alle problematiche questioni connesse alla crisi di liquidità.

di Fabio Di Vizio¹

INDICE-SOMMARIO

1. Introduzione [2]
2. Chi può commettere i singoli reati tributari? [4] *Norme penali in bianco, reati propri e reati comuni*
3. Imprese individuali [5] *L'imprenditore individuale, l'istitutore e l'imprenditore occulto*
4. Le società di persone [6] *Società semplici e in nome collettivo, Società di fatto e società in accomandita semplice*
5. Le società di capitali [7] *Amministratori e liquidatori*
6. Questioni dibattute [8]
- 6.1. L'amministratore di fatto ed il prestanome [8] *dissidio tra diverse impostazioni teoriche, la posizione della giurisprudenza, l'orientamento di parte della dottrina rispetto alle tematiche dell'amministratore di fatto e del prestanome; la necessità di un intervento normativo?*
- 6.2. I sindaci e gli amministratori senza deleghe [18] *La lunga marcia verso la responsabilità, dai reati societari e fallimentari a quella, non impossibile, per i reati fiscali*
- 6.3. Il fallito, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore ed il commissario straordinario [29]
- 6.4. Il consulente fiscale, l'intermediario nel collocamento delle fatture ed il delegato [32]
7. Soggetti attivi, per singolo reato tributario ed alcuni casi "peculiari" nell'esperienza giudiziaria [34]
- 7.1. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti [34]
- 7.2. L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti [35]
- 7.3. Il concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti [35]

¹ L'autore è Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Pistoia

- 7.4. La dichiarazione infedele mediante altri artifici [37]
- 7.5. La dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione [38] *I peculiari casi del possessore di proventi illeciti e (accenno) dell'elusore fiscale*
- 7.6. Occultamento o distruzione di documenti contabili [42]
- 7.7. I reati di omesso versamento [43] *Il termine penale "lungo" e gli accadimenti nel divario temporale intermedio: crisi di liquidità, concordato preventivo, nuovi e vecchi amministratori*
- 7.8. L'indebita compensazione [56]
- 7.9. La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte [57]
- 7.10. Il falso nella transazione fiscale [57]
- 7.11. L'esibizione di falsa documentazione e la comunicazione di notizie non vere [58]

§ 1. Introduzione

Sono rari i settori del diritto percorsi da *tensioni interpretative* di intensità analoga a quelle che animano la materia penale-tributaria. Sia che esse mirino ad estendere ovvero a limitare il perimetro dei possibili autori dei reati tributari, ovvero delle condotte riconducibili al paradigma legale e sin anche delle peculiari condizioni di difficoltà economica in cui esse vengono realizzate, tali conflittuali letture convergono, sovente, nel vanificare gli sforzi di chiarezza e di predeterminazione delle fattispecie e delle loro componenti. E' stato così anche dopo l'innovativa scelta di anteporre alle fattispecie penali-tributarie una norma definitoria (articolo 1² del d.lgs. n. 74/2000) che, alla prova dei fatti, ha rivelato

² Art. 1 *Definizioni*

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;

b) per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;

c) per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche;

d) il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;

f) per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine;

g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

l'ingenuità dell'aspirazione che la sosteneva, ovvero prevenire e ridurre contrasti interpretativi sulle nozioni utilizzate nel testo normativo.

A distanza di oltre dieci anni dall'ultima riforma organica, quando un'altra risulta già in cantiere³, suscita un *sentimento di tenerezza qualsiasi aggiuntiva opinione di poter davvero comporre il moto permanente che rapidamente erode ogni nuovo approdo normativo*. Più realistico, forse, sarebbe prender atto che, almeno entro certi limiti, corrisponde a necessità insopprimibile di una vasta platea di esegeti alimentare, insinuare ed accreditare il contrasto con la lettera o con l'intenzione della legge, quali che siano (o saranno) i suoi reali margini di opacità, per perseguire diversificati scopi, in funzione della salvaguardia di interessi predeterminati. E sotto questo profilo, che sia in nome della *ragion fiscale* o della *salvaguardia delle libertà e dei diritti della persona*, poco cambia.

Proclamato il superamento dei modelli che colpivano con sanzione penale anche comportamenti non fraudolenti che non arrecavano effettiva e comunque immediata lesione rispetto all'interesse alla percezione del gettito erariale, ovvero solo in astratto idonei a concretizzare una successiva evasione, dichiarato l'abbandono della logica dei reati prodromici seguita dal precedente sistema (d.l. n. 429/1982, convertito in legge 516/1982), *la mitica e mai doma ragion fiscale riappare*, prima o poi, in maniera imbarazzata tra le pieghe di qualche mini-riforma. Al calare del gettito erariale, meno prosaicamente, *immancabili e sperimentati profili di particolarismo tributario vengono riproposti*, specie a garanzia della riscossione, infrangendo la già tenera coerenza dell'impianto sanzionatorio tributario con il sistema generale, con ritorni a severe persecuzioni (sin anche con confisca per equivalente) di quelle che costituiscono, al fondo, trasparenti (e, senza equivoci, non per questo commendevoli) inottemperanze all'obbligo di versamento delle imposte.

Il ritrovato rigore penale verso chi non paga, senza nascondersi, senza simulare e senza mentire (si pensi ai delitti di omesso versamento), talvolta anche perché non in grado di organizzarsi attraverso l'ausilio di consulenti di vaglia, stride a confronto della *generale inefficacia dei sistemi di contenimento delle condotte più insidiose, celate ed estese, connotate da speciale frodolenza nella fase dichiarativa quanto in quella omissiva o da occulta* (non vista o non potuta o non voluta scorgere?) *e astuta realizzazione attraverso raffinate pianificazioni fiscali*, assistite da consiglieri premurosi ed accorti, con le quali non si riesce ad intendere se la legge sia tradita nello spirito od usata nella lettera, ma di certo resta "scansata" nel risultato. *Al mondo scorgibile e madido dei dannati, si contrappone quello etereo ed imperscrutabile degli invisibili*.

Giusto il tempo di qualche parziale riassetto, di qualche protestata violazione del principio di predeterminazione delle condotte d'improvviso non più assentite e

³ Legge 11.3.2014 n. 23, Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita

sanzionate. Poi rapidamente riprende la corsa verso una nuova riforma, ovvero un “*nuovo sistema organico di garanzie e di regole condivise e chiare*”, alla ricerca di “*disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”. Ed altrettanto prontamente, sorgono e si preparano le premesse delle future violazioni.

In questo quadro delle dinamiche interpretative, *il ruolo della giurisprudenza resta e risulterà centrale oltre che ineliminabile*, apparendo ragionevole ritenere che nessuna legge potrà mai porre rimedio finale a taluni dissidi, come ad esempio all’individuazione degli esatti confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale, compito che ambiziosamente l’articolo 8.co. 1 della legge delega n. 11.3.2014 n. 23 affida al governo. E lo stesso è a dirsi per l’individuazione di alcune posizioni soggettive tuttora discusse.

Confrontandosi con i principali contributi giurisprudenziali, lo studio si propone di offrire un quadro sistematico dei possibili autori dei reati tributari in uno con la considerazione di alcune peculiari situazioni in cui gli stessi possono trovarsi a gestire l’adempimento degli obblighi fiscali di rilievo penale.

§ 2. Chi può commettere i singoli reati tributari? A questa elementare domanda, *non dovrebbe essere difficile rispondere*. Ed invece, sovente, non è affatto agevole offrirvi chiara ed univoca risposta perché non è unanime l’esigenza che essa sia tale. Nelle pagine che seguono sarà ripercorsa, in via generale e poi per singolo reato tributario, la *platea dei possibili autori*, cercando di arricchire, senza complicare (non ve ne sarebbe bisogno...) la trattazione con alcune delle questioni che ravvivano il dibattito degli operatori del diritto, ovvero di coloro che concretamente vivono sulla persuasività della sua interpretazione. Si intende evocare peculiari, ormai non rare, *situazioni di fatto in cui possono trovarsi i loro autori*, tipici o atipici ed eventuali, non sempre agevolmente riconosciute e riconoscibili nel tessuto lessicale delle fattispecie legali e nel quadro degli istituti della tradizionale dogmatica penalistica.

In coerenza con l’evoluta struttura sociale in cui si manifestano, oltre che con la necessità di tutelare interessi connessi ad attività svolte attraverso l’esercizio di differenti funzioni all’interno di organismi anche complessi, i reati tributari interessano per lo più *persone rivestite di peculiari qualifiche soggettive, gravate di particolari obblighi scaturenti dalle disposizioni tributarie*. A dispetto del pronome “*chiunque*” che introduce tutte le fattispecie criminose delineate dal decreto legislativo n. 74/2000, esse, salvo rare eccezioni, hanno natura di **reato proprio**, potendo esser commesse solo da soggetti provvisti di particolari qualifiche, naturalistiche o giuridiche, che valgono a porli in una caratteristica relazione con il bene giuridico tutelato.

Le fattispecie del d.lgs. n. 74/2000 (d'ora in poi, decreto) sono congegnate quali **norme penali in bianco** e dunque per identificare il soggetto attivo occorre tenere presente la normativa di settore. Ad esempio, per le *persone fisiche e le società* rilevano le previsioni del d.p.r. n. 917/1986 (artt. 1, 2, 6, 23, 72 e 73), del d.p.r. n. 600/1973 (art. 1) e, in tema di IVA, del d.p.r. n. 633/1972 (artt. 1 e 28). In relazione al reato ex a. 3 d.lgs. n. 74/2000, autori possono essere solo coloro che sono vincolati alla tenuta delle scritture private obbligatorie. I reati di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 del decreto) e di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 del decreto) sono, invece, “comuni”, non richiedendo alcuna particolare qualifica giuridica o naturalistica nel soggetto attivo.

§ 3. Imprese individuali

Il soggetto attivo può essere individuato, senza sforzi, nel caso di **imprenditore individuale**. In tal evenienza, in via di principio, vi è serena *coincidenza tra il criterio civilistico della rappresentatività* (alla cui stregua risponde chi ha la rappresentanza legale dell'impresa) e *quello penalistico dell'effettività* (per il quale rileva chi esercita concretamente i poteri di gestione, ovvero, di regola, il titolare dell'impresa).

In caso di **institore** (art. 2203 e ss. c.c.), ovvero di persona preposta dal titolare all'esercizio di un'impresa commerciale (ovvero ad una sede secondaria o ad un ramo particolare dell'impresa) la responsabilità rispetto al versamento del tributo scaturisce dall'ampiezza della gestione e della rappresentanza dell'ente cui lo stesso risulta preposto. L'institore *può compiere tutti gli atti pertinenti all'esercizio dell'impresa cui è preposto, salve le limitazioni contenute nella procura* (art. 2204 c.c.) ed è *tenuto*, insieme all'imprenditore, *all'osservanza delle disposizioni riguardanti l'iscrizione nel registro delle imprese e la tenuta delle scritture contabili* (art. 2205 c.c.). Inoltre, *può stare in giudizio in nome del preponente per le obbligazioni dipendenti da atti compiuti nell'esercizio dell'impresa cui è preposto* (articolo 2204, co.2 c.c.). Non essendo sottoposto ad un potere direttivo dell'imprenditore titolare dell'impresa (pur rispondendo ad esso), rappresentandola ed esercitando effettivamente poteri gestori appare pienamente *conforme ai principi della responsabilità penale personale ex a. 27 Cost. che l'institore possa rispondere dei reati tributari*, salva la corresponsabilità dell'imprenditore a titolo di concorso. Alla stregua del principio di colpevolezza delineato dall'articolo 27 Cost. (quale secondo aspetto del principio garantistico di legalità vigente in ogni Stato di diritto), infatti, il principio la colpevolezza è basata sulla rimproverabilità dell'azione o dell'omissione che, a sua volta, presuppone la possibilità di conoscere il precetto e l'esigibilità del controllo della condotta che ne importi la trasgressione (C.Cost. n. 364/1998)

Sempre in ossequio al *criterio di effettività*, appare imputabile per reati tributari anche l'**imprenditore occulto**, ovvero colui che esercita di fatto l'impresa "nascosto" dietro un terzo soggetto (prestanome), esercitando concretamente i poteri decisionali, organizzativi e di direzione tipici dell'imprenditore.

§ 4. Le società di persone

Nel caso di **società di persone** (società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società semplice) l'individuazione del soggetto penalmente responsabile appare già più complicata.

In base alla **lettera c) dell'articolo 1 del decreto** "*per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche*", mentre alla stregua della successiva lettera e), "*riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce*".

Nelle **società semplici** e nelle **società in nome collettivo**, salvo deroghe (art. 2258 c.c.), *l'amministrazione spetta a ciascun socio disgiuntamente* (art. 2257 e 2293 c.c.), con il temperamento del diritto di veto dell'altro rispetto alle operazioni dissentite, prima del loro compimento. Indipendentemente da ciò, ai fini dell'attribuzione della responsabilità per l'illecito penale-tributario e dell'adempimento degli obblighi fiscali appare preferibile *verificare in concreto la singola partecipazione soggettiva nella particolare tipologia di illecito tributario*, potendo risultare anche situazioni di estraneità del singolo amministratore al reato realizzato dall'altro.

Nel vigore della precedente disciplina penalistica, la Corte di Cassazione (III, 7167/1991) aveva affermato che "*in tema di reati tributari (nella specie infedele dichiarazione dei redditi), qualora i soci di una società in nome collettivo abbiano, in assenza di una specifica previsione contenuta nell'atto costitutivo, la responsabilità della amministrazione disgiunta della società, se ad uno solo di essi vengono delegate le incombenze fiscali, gli altri soci non sono responsabili delle infrazioni commesse*". Nella specie, la Corte ha ritenuto che risultava accertata in fatto, con valutazione insindacabile in sede di legittimità, la attribuzione ad un solo amministratore di compiti gestionali e, quindi, anche fiscali, con esclusione di ipotesi concorsuali di altri soggetti. Qualche anno dopo i giudici di legittimità (Cass., III, 10537/1997) chiarirono di non rilevare illogicità nella decisione con la quale due coniugi, soci di una società in nome collettivo, erano stati ritenuti *entrambi responsabili* di omessa bollatura del registro IVA dei corrispettivi e di omessa istituzione del libro degli inventari (art. 1 comma sesto D.L. 10 giugno

1982, n. 429 conv. in legge 7 agosto 1982, n. 516) sul presupposto che essi avevano contribuito in parte eguale alla costituzione del capitale sociale, avevano firma disgiunta sia per l'ordinaria che per la straordinaria amministrazione e, inoltre, il marito era stato presente a tutte la verifica fiscale, senza fornire prova alcuna del suo assunto difensivo secondo il quale della gestione effettiva della società si occupava solo la moglie.

Nel caso di **società di fatto**, esercitata a prescindere da atto formale, l'obbligo dichiarativo (come quello contributivo e di tenuta della documentazione sociale) grava su tutti i soci. Per riconoscerne l'esistenza, occorre però la prova dell'esistenza del vincolo sociale, che presuppone la sussistenza di un fondo comune, di un'alea comune nei guadagni e nelle perdite, nonché della "affectio societatis" (cfr. Cass. n. 8154 del 1990). L'esistenza del contratto sociale può risultare, oltre che da prove dirette, anche da manifestazioni esteriori rivelatrici delle componenti del rapporto societario (Cass. civile, I, n. 2985/1994), fra le quali "*particolare significatività può riconoscersi ai rapporti di finanziamento e di garanzia, che, se costituiti sistematicamente e con esclusione del diritto di regresso del garante, sostanzialmente si risolvono in uno strumento di apporto di capitale alla società*" (cfr. Cass. n. 84 del 1991; v. anche Cass. nn. 2539 del 1990, 5403 e 4827 del 1988).

Per la **società in accomandita semplice** la situazione parrebbe agevolata dalla necessaria attribuzione dei poteri di amministrazione ai *soci accomandatari* (responsabili solidalmente ed illimitatamente delle obbligazioni sociali ex a. 2313 c.c.). Una qualche complicazione pare possa provenire dall'evenienza di un'ingerenza significativa nella amministrazione da parte del *socio accomandante*, che, aldilà delle conseguenze civilistiche (art. 2320, co.1 c.c.), potrebbe indurre a riconoscere uno status di *amministratore di fatto*, per i cui effetti tributari-penalistici in punto di identificazione di posizione di garanzia si rinvia ad altra porzione di questo scritto.

§ 5. Le società di capitali

Nelle **società di capitali** (ossia le società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata) la responsabilità è attribuita all'**amministratore** (individuato secondo i criteri ex a. 2380 e ss c.c., 2455 c.c. e 2475 c.c.), ovvero a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente e, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario (art. 1, lettera c ed e del decreto). Nessun dubbio, per il **liquidatore** ex artt. 2276 e 2489 c.c., nominato in caso di scioglimento della società, passibile della responsabilità per il delitto del decreto in virtù della espressa previsione dell'articolo 1, co.1 lettera c), in combinazione con le norme che ne definiscono poteri e responsabilità.

§ 6. Questioni dibattute

§ 6. 1. L'amministratore di fatto ed il prestanome

Non di rado, nella realtà d'impresa (specie collettiva) le funzioni ricollegate al possesso di *qualifiche formali* sono svolte, in concreto, da *soggetti che ne sono privi*. Anzi, l'evenienza in cui un'impresa è formalmente amministrata da un prestanome (o "testa di legno" o "uomo di paglia"), ma è di fatto gestita da un soggetto terzo privo di formale investitura, si pone come affatto residuale. E comunque, senza pensare alle pratiche fraudolente finalizzate all'evasione delle imposte con attribuzione delle cariche societarie in capo a soggetti, variamente inconsapevoli, votati ad assumersi ogni responsabilità amministrativa e penale, analogo svolgimento di fatto di funzioni gestorie può derivare anche nelle ipotesi in cui l'atto di nomina sia per qualsiasi ragione invalido (perché assunto in presenza di cause di ineleggibilità) oppure revocato.

La tematica dei soggetti di fatto è stata ampiamente esaminata rispetto ai reati societari e fallimentari proprio con riferimento alla figura dell'**amministratore**, sebbene essa investa tutte le altre qualifiche soggettive in cui sia riscontrabile una fenomenologia analoga (ad es. imprenditore, datore di lavoro, liquidatore, direttore generale)⁴.

In merito alla possibilità di estendere le qualifiche soggettive indicate nelle singole disposizioni incriminatrici ai soggetti che di fatto svolgono funzioni corrispondenti sussiste **dissidio tra diverse impostazioni teoriche**.

Alla stregua della **teoria formale**, nell'individuazione del soggetto attivo del reato proprio è *inammissibile prescindere dalla definizione della qualifica soggettiva formale come disciplinata dalla normativa extrapenale di riferimento, pena la lesione del principio di tassatività della norma penale* (art. 25, co. 2, Cost.), traducendosi il procedimento di equiparazione in un'intollerabile ipotesi di *analogia in malam partem*. Nulla vieta al soggetto di fatto, tuttavia, di rispondere quale extraneus in forza delle norme disciplinanti il concorso di persone.

La **teoria realistica o funzionale**, poi seguita dalla giurisprudenza nella consolidata elaborazione della figura del c.d. amministratore di fatto, invece, in ragione del carattere antiformalistico del diritto penale (che attribuisce importanza al rapporto naturalistico tra la persona, la cosa aziendale ed il potere di gestione di essa, in coerenza con la penale responsabilità commisurata alla stregua di "fatto autenticamente proprio") *per l'attribuzione della qualifica soggettiva si deve far riferimento alle funzioni in concreto esercitate*. In tal senso, in base ad una *interpretazione estensiva* dell'elemento normativo di fattispecie, risponde alla stregua di *soggetto "intraneo"* anche, ed anzi prioritariamente chi abbia di fatto

⁴ Meno frequente è l'ipotesi del sindaco o del revisore di fatto, posto che in difetto di nomina lo svolgimento in concreto delle funzioni corrispondenti alla qualifica soggettiva appare di difficile verifica

svolto le funzioni inerenti la qualifica soggettiva richiesta dalla norma. Ne deriva che il soggetto formalmente estraneo rispetto alla società che possa, però, qualificarsi come amministratore di fatto, risponde del reato quale diretto destinatario della norma, non già quale estraneo in concorso con il titolare della qualifica. Con il risultato che, una volta provata l'esistenza della sua qualità di fatto, deriva una seria semplificazione dell'onere probatorio della sua responsabilità penale.

Con la *riforma dei reati societari del 2002* (d.lgs. n. 61 del 2002), **l'art. 2639 c.c.** ha offerto una *tipizzazione dei tratti caratterizzanti le funzioni di fatto*, stabilendo, per i reati societari previsti dagli articoli da 2621 a 2638 c.c. ("reati previsti dal presente titolo"), che *al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione*. È diffusa l'opinione che la disposizione abbia essenzialmente *significato ricognitivo*, in ambito penale societario, delle risalenti indicazioni della dottrina e della giurisprudenza, volte a privilegiare il dato sostanziale rispetto al difetto formale della qualifica. Anche se, in verità, piuttosto variabili erano stati i parametri definiti per individuare l'amministratore di fatto, spaziandosi dal criterio della "*massiccia ingerenza*" nella gestione sociale, a quello della "*gestione*" della società espressione di un corrispondente potere, non generico né occasionale, contraddistinto da *un minimo di continuità*.

L'equiparazione del soggetto di fatto a quello di diritto delineata dall'articolo 2369 c.c., peraltro, *non costituiva novità assoluta*, sussistendone precedente già nel testo unico bancario, il cui articolo 135 statuiva: "*le disposizioni contenute nel titolo XI del libro V del codice civile si applicano a chi svolge funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso banche, anche se non costituite in forma societaria*". Essa ha avuto però un indubbio *pregio*, ossia quello di *precisare i requisiti alla stregua dei quali la funzione di fatto assume rilevanza*. Ai fini della parificazione, infatti, la norma richiede la sussistenza di *due parametri*: uno di ordine *quantitativo-temporale* (l'esercizio della funzione in modo *continuativo*); l'altro di carattere *qualitativo* (la *significatività* degli atti realizzati). In tal modo, il legislatore ha inteso escludere l'estensione della qualifica nelle ipotesi di svolgimento meramente occasionale dei poteri tipici ad essa inerenti. In particolare, il primo criterio esclude dalla categoria degli amministratori di fatto il soggetto che compia sporadici atti di gestione (ad es. la sottoscrizione di un contratto, l'assunzione di un debito o la prestazione di una garanzia), richiedendo piuttosto una condotta protratta nel tempo che dimostri l'inserimento organico del soggetto nell'attività di gestione dell'impresa. Il parametro qualitativo della significatività, inoltre, comporta che le operazioni poste in essere devono rispecchiare i poteri tipici inerenti alla funzione - o una parte di essi - e non deve trattarsi di mere mansioni esecutive, di scarsa rilevanza ovvero di natura accessoria. In linea generale, l'attività gestoria penalmente rilevante si distingue dalla mera ingerenza per la presenza di poteri decisionali e deliberativi tipici della gestione apicale,

nonché per poteri di rappresentanza concretantesi nella manifestazione all'esterno della volontà sociale.

Secondo parte della dottrina⁵, l'art. 2639 c.c. avrebbe tenuto conto anche di quell'orientamento giurisprudenziale, delimitativo della responsabilità penale, secondo cui *l'amministratore di fatto può essere ritenuto responsabile per violazione dei doveri connessi all'attività gestoria soltanto allorché sia provata l'estraneità alla gestione del rappresentante legale*. Ciò comporta che *se il rappresentante legale esplica funzioni gestionali, non è configurabile l'amministratore di fatto, pur potendosi avere gestione di fatto rispetto a singole attività: in questi casi, tuttavia, il gestore risponde soltanto per gli atti da lui posti in essere, ma non gli si può ascrivere di non aver compiuto gli atti spettanti all'amministratore di diritto nei quali egli non aveva l'obbligo di ingerirsi*. Del resto, tanto più l'amministratore di diritto svolge effettivamente i propri compiti, tanto meno vi è spazio per affermare che un soggetto eserciti 'di fatto' i corrispondenti poteri tipici, in modo continuativo e significativo. L'orientamento esposto è stato contrastato dalla *più recente giurisprudenza*, che per vagliare la qualità dell'amministratore di fatto ha ritenuto *necessario valutare non già la totale sovrapposizione di funzioni esercitate dal soggetto non qualificato rispetto a quelle proprie dell'amministratore*, poiché 'significatività' e 'continuatività' 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 od occasionale. L'art. 2639 c.c. **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.

Con riferimento al **titolo della responsabilità dell'amministratore di fatto**, la Corte di Cassazione ha specificato, già prima dell'introduzione dell'art. 2639 c.c., che il medesimo può rispondere del reato sia quale *extraneus*, in concorso con gli organi legali della società, sia autonomamente quale **diretto destinatario della norma incriminatrice**. Ne deriva che mentre nella prima ipotesi è necessaria la prova dell'apporto causale dato dall'*extraneus* al fatto proprio dell'amministratore legale, nella seconda è necessaria la prova della gestione della società da parte dell'amministratore di fatto la cui responsabilità è diretta e personale, e non concorsuale. Si è altresì precisato - con riferimento alle fattispecie di bancarotta - che l'amministratore di fatto assume anche la relativa posizione di garanzia nei confronti dei beni giuridici tutelati, di modo che egli risponderà sia dei reati commissivi che omissivi. Salvo, tuttavia, specificare che, in taluni casi, l'amministratore di fatto non può realizzare (autonomamente) gli illeciti incentrati sull'esercizio di poteri connessi alla formale investitura (poteri di convocazione dell'assemblea o di approvazione del progetto di bilancio) e – per alcune pronunce,

⁵ Musco, *I nuovi reati societari*, Milano, 2007, 18 in relazione a Cass., Sez. III, 16 novembre 1994, Pagano, in Riv. trim. dir. pen. econ., 1996, 689

in parte poi superate - che il medesimo può essere ritenuto responsabile solamente qualora sia provata l'estraneità all'attività di gestione del legale rappresentante.

L'adattamento della figura dell'amministratore di fatto al diritto penale tributario non è incontrastata, anche per il rilievo, immediatamente evidente, dell'inesistenza nel decreto legislativo n. 74/2000 di una norma di tenore 'equiparativo' analoga all'articolo 2639 c.c.

La Corte di Cassazione, in tre ravvicinate pronunce della Terza Sezione penale (23425/2011, 24811/2011 e 35307/2011), confermate pure da successive sentenze (cfr. 20678/2012; id., 33385/2012), si è confrontata con la **tesi per cui del reato omissivo proprio** (nella specie omessa presentazione della dichiarazione dei redditi) potrebbe **rispondere soltanto il soggetto sul quale incombe formalmente l'obbligo relativo**, mentre il "preteso estraneo" non potrebbe consumare il reato omissivo proprio, perché formalmente non titolare di alcuna posizione di garanzia e quindi non gravato dell'obbligo di impedire l'evento.

Per disattenderla, i giudici di legittimità hanno notato, anzitutto, che accedendo alla tesi dissentita si porrebbero a carico dell'amministratore di diritto (anche se solo un prestanome) tutte le omissioni civilmente e penalmente rilevanti, mentre verrebbe esclusa ogni responsabilità a carico di chi effettivamente gestisce la società. In altre parole, *si addebiterebbero al solo prestanome, per il semplice fatto di aver assunto formalmente la carica di amministratore, tutte le omissioni civilmente o penalmente imputabili a colui che di fatto ha gestito la società mentre rimarrebbe esente da responsabilità civile o penale per i fatti omissivi proprio colui il quale ha il potere ed il dovere di compiere l'azione omessa, nella fattispecie la presentazione della dichiarazione dei redditi*. Il prestanome sovente non ha neppure il potere di compiere l'azione doverosa o di impedire che essa sia omessa dall'amministratore di fatto; infatti, non disponendo per lo più neppure delle scritture contabili e degli altri documenti societari, può non aver modo materiale di presentare la dichiarazione.

Quello delineato è un **criterio di equità sistematica** ovvero di non irrazionalità dell'interpretazione che funziona quale termine di riscontro (postumo) della bontà dei risultati di essa, coerente con la necessità di conservare vitalità alle norme, in particolare per quanto attiene alla capacità di governare mutevoli fenomeni umani, secondo criteri di razionalità e non discriminazione. Non si può sottacere, per vero, di rilevare che il criterio presenta *margini di opinabilità* oltre che qualche tensione con la necessità di mantenersi nei limiti rigorosi della lettera (per quanto estendibile) della norma, dovendosi evitare di trasmodare in un'inammissibile interpretazione analogica, preclusa in sede penale.

Inoltre, *secondo consolidato orientamento, specie in tema di reati fallimentari, l'amministratore di fatto è equiparato all'amministratore di diritto*, tanto che risponde dei delitti di cui alla L. Fall., art. 216 e ss. a prescindere dalla

responsabilità, quale correo, dell'amministratore di diritto. Invero la dottrina e la giurisprudenza, in presenza di prestanome, hanno sempre ritenuto irrilevante l'etichetta per privilegiare il concreto espletamento della funzione. Tale opinione costituisce il recepimento sul piano positivo del cosiddetto *criterio funzionalistico o dell'effettività in forza del quale il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere sulla qualifica formalmente rivestita* ovviamente quando alla qualifica non corrisponda l'effettivo svolgimento delle funzioni proprie della qualifica. Criterio che non sempre porta ad estendere la responsabilità, essendo omogeneo a quello, fondamentale nella materia del diritto penale tributario, ispirato da evidenti esigenze di aderenza alla realtà naturalistica, alla cui stregua (Cass., III, n. 20678/2012) “per imposta evasa deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una *prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario*” Sezione 3 n. 21213 del 26/02/2008 Ud. (dep. 28/05/2008) Rv. 239983; Cass. pen. sez. 3^a n. 21213 del 26.2.2008. *Ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche a entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario* (Cass. pen. sez. 3 n. 21213/2008)”. E così anche alcuni **precedenti giurisprudenziali** hanno sorretto le decisioni della Cassazione del 2011 con cui ammessa l'estensione all'amministratore di fatto degli obblighi tributari di rilievo penale, anche quelli dichiarativi. L'equiparazione degli amministratori di fatto a quelli di diritto, infatti, era stata *affermata da tempo dalla Cassazione sia in materia civile, che penale e tributaria* (cfr. Cass. civ. 5.12.2008 n. 28819; Cass. civ. 12.3.2008 n. 6719; Cass. sez. un. civ. 18.10.2005 n. 2013; Cass. civ. Sez. 5 n. 21757 del 2005; Cass. pen. n. 7203 del 2008; Cass. pen. n. 9097 del 1993; Cass. pen. n. 2485 del 1995).

Ad avviso della Suprema Corte, tale equiparazione trova conferma anche in precisi **riferimenti normativi**.

Anzitutto, *l'articolo 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, che parifica il legale rappresentante all'amministratore di fatto, prevedendo formalmente la diretta responsabilità anche degli amministratori di fatto. Peraltro, secondo la giurisprudenza di legittimità, “anche nel vigore della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 12 - abrogato dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 29, comma 1, lett. a), il cui art. 11 ha formalmente sancito la responsabilità degli amministratori, anche di fatto, delle società per le sanzioni pecuniarie connesse a violazioni tributarie riferibili all'ente quale soggetto passivo del rapporto tributario - detta responsabilità poteva comunque profilarsi, tenuto conto che la citata L. n. 4 del 1929, art. 11, prevedeva che se la violazione della norma delle leggi finanziarie, per la quale sia stabilita la pena pecuniaria o la soprattassa sia imputabile a più persone, queste sono tenute in

solido al pagamento della pena pecuniaria o della soprataxa (cfr. Cass. Sez. 5^a n. 21757 del 9.1.2005)”.

Inoltre, sulla base del *novellato art.2639 c.c.* “l'amministratore di fatto è da ritenere gravato dall'intera gamma dei doveri cui è soggetto l'amministratore di diritto, per cui, 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 e consapevole inerzia a fronte di tali comportamenti, in applicazione della regola dettata dall'art. 40 c.p., comma 2 (Cass. pen. sez. 5^a n. 7203 dell'11.11.2008)”. L'art. 2639 c.p., ad avviso della Corte - ed in ciò riposa un elemento da più parti contrastato e comunque diversamente apprezzato - “anche se relativa ai reati societari, 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 (cfr. Cass. n. 7203/2008). Tale principio rende configurabile il concorso dell'amministratore di fatto sia nei reati commissivi che 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.

Quanto al *reato ex a. 5 d.lgs. n. 74/2000, l'articolo 1 del D.P.R. n. 600 del 1973* prevede che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione tutti i soggetti che *possiedono redditi* anche se non consegue alcun debito di imposta e coloro che sono *obbligati alla tenuta delle scritture contabili*. Situazioni fattuali e giuridiche che, per quanto detto, non paiono estranee all'amministratore di fatto ed all'ambito della sua sfera di controllo e di azione doverosa. L'*articolo 1, comma 4 del D.P.R. n. 322 del 1998*, inoltre, stabilisce che la dichiarazione di soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta dal rappresentante legale e, in *manca*, da chi ne ha l'amministrazione *anche di fatto*. Per la Cassazione (III, 23425/2011), il rappresentante legale si deve considerare *mancante*, non solo quando manca la nomina, ma anche in presenza di un *prestanome* privo di alcun potere o ingerenza nella gestione della società e, quindi, non in condizione di presentare la dichiarazione perché non dispone dei documenti contabili detenuti dall'amministratore di fatto.

In tale situazione l'intraneo è colui che, sia pure di fatto, ha l'amministrazione della società mentre al **prestanome** il fatto potrebbe esser addebitato a titolo di concorso a norma dell'art. 2392 c.c. e art. 40 cpv. c.p., a condizione che ricorra l'elemento soggettivo proprio del singolo reato. Dunque, quanto alla responsabilità dell'amministratore di fatto nei reati omissivi propri formalmente imputabili al *prestanome*, in base ai principi esposti, il vero soggetto qualificato non è quest'ultimo ma colui che effettivamente gestisce la società, il solo in condizione di compiere l'azione doverosa. E l'estraneo è dunque il *prestanome*.

Questo ove non ricorra il caso di un **prestanome parzialmente operativo**, evenienza in cui dovranno individuarsi gli atti gestori direttamente posti in essere

dall'amministratore di fatto e per i quali quest'ultimo sarà chiamato a rispondere. Secondo parte dei commentatori⁶, come detto, *non è ammissibile imputare all'amministratore di fatto l'omissione di condotte spettanti al coesistente amministratore di diritto*, rispetto al quale egli non aveva né il potere né l'obbligo di ingerirsi. Ad una *lettura diversa* potrebbe pervenirsi ove si valorizzasse il significato di un'ingerenza effettiva e continuativa nell'esercizio di poteri significativi in attività dell'impresa svolte in coabitazione con l'amministratore di diritto e alle quali dovessero risultare connessi inscindibili doveri dichiarativi e contributivi. Dovendosi immaginare che in questi casi derivi *dall'ingerenza nella organizzazione, gestione e direzione l'assunzione di una posizione di garanzia e di quanto ad essa consegue*, non difformemente da quello che accade in altro settori del diritto penale (cfr. Cass. IV, 3563/2012 in tema di responsabilità del committente per inosservanza della disciplina antinfortunistica dell'appaltatore). In altre parole l'intromissione nell'attività gestoria di un'impresa societaria o di una persona giuridica in genere, senza formale investitura, comporterebbe la traslazione dell'obbligo tipico anche in capo a quel soggetto, con l'assunzione del rischio conseguente all'esercizio "di fatto" di un'attività in grado di fondare un'ulteriore posizione di garanzia. Un risultato non pacifico secondo altri che, già prima dell'introduzione dell'art. 2639 c.c. nell'ordinamento, a salvaguardia di una dimensione normativa della posizione di garanzia, non dividevano la possibilità che una mera considerazione di fatto potesse reggere una responsabilità omissiva, sia rispetto ai reati omissivi propri che impropri, negando che l'obbligo di agire potesse andar disgiunto dalla normativa civilistica o tributaria, che traccia i poteri e i doveri spettanti a chi è titolare della qualifica.

Seguendo la logica del principio funzionalistico o di effettività, al **prestanome non operativo** una corresponsabilità può essere *imputata solo in base alla posizione di garanzia (ex a. 40, co.2 c.p.) fondata sull'art. 2392 cod. civ.*, in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi, ivi compresi il creditori e dunque il fisco. Nelle occasioni in cui la Cassazione 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. Poiché il più delle volte il prestanome non ha alcun potere d'ingerenza nella gestione della società per fondare il concorso la Corte di Cassazione 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 (cfr. Cass., V, 31885/2009⁷, Cass. V, 26 gennaio 2006 n. 7208⁸; Cass., III, 6 aprile

⁶ A. Rossi, *Amministratori di fatto e reati tributari*, in Fisco, 2004, p. 1984

⁷ "Integra il reato di bancarotta semplice (art. 217 L. fall.) l'amministratore che, ancorché estraneo alla gestione dell'azienda - esclusivamente riconducibile all'amministratore di fatto - abbia omissivo, anche per colpa, di esercitare il controllo sulla regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili, poiché l'accettazione della carica di amministratore, anche quando si tratti di mero prestanome, comporta l'assunzione dei doveri di vigilanza e di controllo di cui all'art. 2932 cod. civ."

2006 n. 22919, Cass., V, 44293/2005⁹, Cass., V, 28007/2004¹⁰, Cass., 26 novembre 1999, n. 14745). Si può discutere se ed entro quali limiti la mera assunzione della carica possa giustificare l'affermazione di responsabilità anche del prestanome, ma appare indiscutibile che l'autore principale resta colui che, sia pure di fatto, ha l'amministrazione della società.

Come si accennava, per vero, i contenuti di questa ricostruzione della Cassazione non hanno sopito le **voci di dissenso**¹¹. È stato in proposito notato, non senza linearità di argomenti, che in ambito penal-tributario occorre preliminarmente distinguere tra *fattispecie incriminatrici* che consentono la *realizzazione diretta della condotta tipica da parte di chiunque, in concreto, operi per la società* (quali le ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti o di occultamento o distruzione di documenti contabili) dalle *fattispecie dichiarative, nelle quali la condotta tipica deve essere posta in essere da chi abbia il potere di impegnare la società verso l'esterno*.

Nel primo caso, l'azione di chi svolga in via di mero fatto la funzione amministrativa è in sé idonea ad integrare la fattispecie materiale del reato, atteso che le norme incriminatrici consentono la realizzazione della condotta tipica a prescindere dalla investitura formale di una qualifica gestoria. *Problematica*, invece, sarebbe *l'estensione delle qualifiche soggettive in ordine ai reati che presuppongono la presentazione dalla dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto* (artt. 2, 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000): trattandosi di reati soggettivamente qualificati, invero, la condotta tipica sembrerebbe realizzabile solo da chi, in base a quanto stabilito dal diritto tributario, ha l'obbligo di

⁸ “In tema di bancarotta fraudolenta, l'amministratore di diritto risponde unitamente all'amministratore di fatto per non avere impedito l'evento che aveva l'obbligo giuridico di impedire; a tal fine, è necessario, sotto il profilo soggettivo, la generica consapevolezza, da parte del primo, che l'amministratore effettivo distrae, occulta, dissimula, distrugge o dissipa i beni sociali. Tale consapevolezza, se da un lato non deve investire i singoli episodi nei quali l'azione dell'amministratore di fatto si è estrinsecata, dall'altro, non può essere desunta dal semplice fatto che il soggetto abbia acconsentito a ricoprire formalmente la carica di amministratore; tuttavia, allorché, come nella specie, si tratti di soggetto che accetti il ruolo di amministratore esclusivamente allo scopo di fare da prestanome, la sola consapevolezza che dalla propria condotta omissiva possono scaturire gli eventi tipici del reato (dolo generico) o l'accettazione del rischio che questi si verifichino (dolo eventuale) possono risultare sufficienti per l'affermazione della responsabilità penale”.

⁹ “In tema di bancarotta fraudolenta documentale, la responsabilità dell'amministratore, che risulti essere stato soltanto un prestanome, nasce dalla violazione dei doveri di vigilanza e di controllo che derivano dalla accettazione della carica, cui però va aggiunta la dimostrazione non solo astratta e presunta ma effettiva e concreta della consapevolezza dello stato delle scritture, tale da impedire la ricostruzione del movimento degli affari o, per le ipotesi con dolo specifico, di procurare un ingiusto profitto a taluno.

¹⁰ “In tema di bancarotta fraudolenta, mentre con riguardo a quella documentale per sottrazione delle scritture contabili, ben può ritenersi la responsabilità del soggetto investito solo formalmente dell'amministrazione dell'impresa fallita (cosiddetto "testa di legno"), atteso il diretto e personale obbligo dell'amministratore di diritto di tenere e conservare le suddette scritture, non altrettanto può dirsi con riguardo all'ipotesi della distrazione, relativamente alla quale non può, nei confronti dell'amministratore apparente, trovare automatica applicazione il principio secondo il quale, una volta accertata la presenza di determinati beni nella disponibilità dell'imprenditore fallito, il loro mancato reperimento, in assenza di adeguata giustificazione della destinazione ad essi data, legittima la presunzione della dolosa sottrazione, dal momento che la pur consapevole accettazione del ruolo di amministratore apparente non necessariamente implica la consapevolezza di disegni criminosi nutriti dall'amministratore di fatto”.

¹¹ Tra esse, per la completezza degli argomenti si segnalano Enrico Amati-Massimiliano Belli, *Responsabilità dell'amministratore di fatto per il reato di omessa dichiarazione dei redditi*, in Archivio Penale 2011 n.3

presentare le dichiarazioni ai fini delle imposte. L'*articolo 5 del decreto*, in particolare, pur destinato genericamente a reprimere il comportamento vietato posto in essere da qualsivoglia contribuente, se contestualizzata nell'ambito di un'impresa societaria, configurerebbe un *reato proprio in senso materiale ed esclusivo*. Punendo la norma l'omessa presentazione della dichiarazione a fini fiscali, invero, se detto comportamento viene realizzato da una persona giuridica, il soggetto tenuto ad assolvere l'obbligo dichiarativo sembrerebbe identificarsi solamente con l'amministratore che ha la rappresentanza legale della stessa: solamente in capo a tale soggetto, infatti, gravano gli obblighi connessi agli adempimenti tributari e contributivi, compresi quelli concernenti il momento dichiarativo.

Secondo i sostenitori di tale interpretazione, *non sarebbe nelle possibilità di una norma regolamentare e secondaria* (qual è l'articolo 1, comma 4 del d.p.r. n. 322/1998) *avallare un ribaltamento tanto rilevante della titolarità degli obblighi tributari sostanziali*.

Inoltre, *l'estensione della mancanza dell'amministratore di diritto al caso dell'amministratore di diritto inerte* (sola evenienza in cui ammessa la sottoscrizione della dichiarazione da parte dell'amministratore di fatto) appare *operazione in odore di analogia*, con problematico allargamento in malam partem dell'ambito applicativo della fattispecie penale-tributaria.

Analogamente è a dirsi quanto all'*estensione dei principi fissati dall'articolo 11 del d.lgs. n. 472/1997*, disposizione relativa al solo ambito sanzionatorio amministrativo e non richiamabile convenientemente nella materia penale, retta dal principio costituzionale della tassatività.

Identica censura sarebbe possibile rivolgere, inoltre, anche *all'attribuzione di una portata generale alla regola dell'articolo 2639 c.c. ed alla esportabilità di essa in altri settori, quali quello fallimentare e tributario*. Assegnare a questa disposizione la natura di norma definitoria di meri "parametri interpretativi di validità generale" rispetto ad un diritto vivente già consolidato nel settore societario, fallimentare e tributario appare a taluno un modo sostanzialmente surrettizio per *trascurare alcuni dati letterali*. *La norma si riferisce espressamente ai soli reati previsti dal capitolo titolo XI del libro V del codice civile* (disposizioni penali in materia di società e di consorzi) e tale circostanza parrebbe coerente con la *volontà del legislatore* di riservare alla sola materia penale societaria l'estensibilità della qualifiche societarie. Individuare identità di ratio tra diversi ambiti (societario e fallimentare o societario e tributario) e nella disposizione della norma in commento in principio di ordine generale (quale definizione ai fini della legge penale della figura dell'amministratore di fatto), lungi dallo smentire la censura mossa, varrebbe a riconoscerne la fondatezza, atteso che la clausola di esordio dell'articolo 2639 c.c. ("per i reati previsti dal presente titolo...") è certo

più delimitata di quella prevista dall'articolo 357 c.p. (“agli effetti della legge penale”).

Del resto *allorché il legislatore ha inteso estendere le qualifiche soggettive anche in ambiti diversi da quello penale-societario l'ha fatto espressamente*. Si pensi, all'adozione del criterio funzionale, alla luce del quale assume rilevanza non la mera qualifica formale, bensì la funzione concretamente svolta dal soggetto agente. In base all'art. 136 del testo unico bancario (d.lgs. n. 385 del 1993), soggetto attivo della fattispecie è chi “svolge funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso una banca”. Ed ancora, alla stregua dell'art. 5 del d.lgs. n. 231 del 2001 in materia di responsabilità “amministrativa” delle persone giuridiche, “l'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio: a) da persone che rivestano funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso”. Rilevante è, poi, la disposizione di cui all'art. 299 del testo unico in materia di sicurezza sul lavoro (d.lgs. n. 81 del 2008), secondo la quale (analogamente a quanto previsto dall'art. 2639 c.c. in materia penale-societaria) le posizioni di garanzia del datore di lavoro, del dirigente e del preposto, “gravano altresì su colui il quale, pur sprovvisto di regolare investitura, eserciti in concreto i poteri giuridici riferiti a ciascuno dei soggetti ivi definiti”. Proprio tale previsione normativa - introdotta in epoca successiva alla riforma societaria del 2002 - dimostrerebbe che il legislatore ha avvertito l'esigenza di disciplinare espressamente (non rinvenendola quale principio generale dell'ordinamento) l'estensione delle qualifiche soggettive proprie, in una materia, peraltro, già caratterizzata dalla declinazione in termini funzionalistici delle figure dei garanti.

In definitiva, secondo questo orientamento dottrinario per quanto attiene alle fattispecie dichiarative - trattandosi di ipotesi di reato soggettivamente qualificate e non essendo per esse prevista alcuna estensione delle qualifiche personali - chiamati a rispondere del reato dovrebbero essere solamente i soggetti obbligati, in forza delle norme fiscali, alla presentazione delle relative dichiarazioni. Il che *non escluderebbe, naturalmente, la corresponsabilità anche di altri soggetti non qualificati a titolo di concorso ex art. 110 c.p.*; ma, in tal caso, *occorrerebbe la prova dell'apporto causale concretamente fornito dall'extraneus alla realizzazione del reato*. Inoltre, trattandosi di reati omissivi propri esclusivi, per la cui realizzazione è richiesta la titolarità di poteri tipici di chi ha la rappresentanza legale della persona giuridica contribuente, essi parrebbero estranei alla ratio della clausola di equiparazione dell'art. 2639 c.c., imperniata sull'esercizio di poteri gestori, per cui l'amministratore di fatto non potrebbe, in ogni caso, essere chiamato a rispondere in via principale ed autonoma del reato di omessa dichiarazione. *Mancherebbe*, in altri termini, il presupposto dell'identità di ratio per l'operatività *praeter legem* della clausola di equiparazione positivizzata dall'art. 2639 c.c.. *A tutto concedere, l'omologazione tra soggetti diritto e di fatto può*

apparire –in linea generale- ammissibile (anche in assenza di una clausola espressa quale quella di cui all’art. 2639 c.c.) *per quanto riguarda le condotte attive*; mentre possono sussistere dei dubbi che ciò violi il principio di legalità in ordine alla più complessa e formale responsabilità omissiva, in relazione alla quale non potrebbe essere estesa la “portata incriminatrice” della norma.

In conclusione, quale che sia la posizione che si stimi preferibile, ovvero sia che si valuti rassicurante la stabilità dell’opinione giurisprudenziale spiegata (ancora relativamente giovane nel diritto penale tributario) sia che si presti attenzione ai dubbi dottrinari appena riepilogati, appare incontrovertibile che **la tematica meriterebbe un intervento normativo**, che, secondo il tenore letterale nella recente legge delega 23/2014 non pare imminente. Già immaginando che qualsiasi intervento, anche ove dovesse concretizzarsi nell’auspicata introduzione espressa del criterio funzionale nel diritto penale tributario, verrà raccontato, a seconda delle mutevoli esigenze degli ermenauti, quale norma meramente ricognitiva di principi dati ovvero quale disposizione radicalmente innovativa. Ma in questo caso, il risultato in termini di chiarezza e di predeterminazione potrebbe ben giustificare lo sforzo.

§ 6. 2. I sindaci e gli amministratori senza deleghe

Nonostante l’obbligo formale di sottoscrivere le dichiarazioni presentate dalla società e dall’ente ex a. 1, co.5 DPR n. 322/1998, i **sindaci non sono espressamente annoverati tra i naturali destinatari** dei precetti penali del decreto legislativo n. 74/2000, non essendo indicati tra i soggetti le cui dichiarazioni sono ritenute rilevanti ai fini in commento dall’articolo 1, lettera c). Secondo l’orientamento più diffuso¹² la loro *sottoscrizione ha mera finalità di controllo dei dati contenuti in dichiarazione*, riferibili direttamente al solo soggetto obbligato o al suo rappresentante. Del resto, la stessa assenza della sottoscrizione dei sindaci non importerebbe la nullità della dichiarazione, diversamente da quella dell’amministratore.

Generale è l’opinione che *i sindaci non rientrano tra i soggetti passibili di integrare a titolo mono-soggettivo le fattispecie penali-tributarie “proprie”*. Ma, a ben vedere, a questa affermazione si esaurisce l’unanimità delle letture interpretative.

Sulla base di queste premesse, infatti, da più parti, si ritiene che la responsabilità dei sindaci sia configurabile *solo in caso di loro concorso nella condotta illecita degli amministratori, secondo il noto paradigma del concorso dell’extraneus nel reato commesso dall’intraneus*. Ad esempio, il sindaco, d’intesa con l’amministratore, potrebbe venir meno ai propri doveri di vigilanza per consentire a quest’ultimo di commettere il reato. Ciò essenzialmente sulla base di

¹² C.M. Pricolo, Commento all’articolo 2, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria* a cura di Caracciolo-A.Giarda-A.Lanzi, Cedam, Padova, 2011, p. 89

una condotta omissiva (consistente nel non evidenziare le irregolarità), che segue un'attiva (l'espressa con l'impegno assunto a tenere quella omissiva) di autentico contributo causale (per agevolazione, rafforzamento o determinazione) rispetto alla condotta dell'intraneo. Detta impostazione assume che i doveri penalmente sanzionati dal diritto penale tributario (presentare la dichiarazione, garantirne il fedele contenuto, conservare la documentazione contabile, pagare le imposte dovute) non sono conferiti dalla legge in via diretta e primaria ai sindaci, né come organo collegiale né come soggetti.

Altri commentatori e parte della giurisprudenza, di contro, derivano dall'obbligo del presidente del collegio sindacale di sottoscrivere la dichiarazione l'esistenza di una *autentica posizione di garanzia*, assumendo che la responsabilità possa fondarsi sul *contributo causale di tipo omissivo di cui all'articolo 40 cpv. c.p. in presenza del necessario coefficiente soggettivo doloso*. Del resto, non di rado la giurisprudenza in ambito societario ammette il *dolo eventuale*, ravvisandolo in presenza di violazioni degli obblighi di vigilanza e di controllo incombenti sugli amministratori e sui sindaci, talvolta con rischio concreto di trasformare in tale coefficiente soggettivo un atteggiamento in origine, a rigore, connotato in termini meramente colposi.

Per arricchire le diverse opinioni conviene esaminare proprio il quadro degli approdi della riflessione giuridica in merito alle **responsabilità dei sindaci nei reati di false comunicazioni sociali e nelle disposizioni penali in materia fallimentare**.

Incontroverso in giurisprudenza il principio secondo cui i *sindaci rispondono per violazione degli artt. 2621, 2622 c.c. per fatto proprio*, essendo *espressamente annoverati tra i potenziali autori di tali reati*. L'amministratore e il sindaco sono diretti destinatari dell'art. 2621 c.c. e delle norme civili, integrative di quelle penali, relative, ai sensi degli art. 2491 e 2423 - 2431, agli obblighi di chiarezza, precisione, completezza e verità che devono essere osservati nella redazione del bilancio e delle altre comunicazioni sociali (Cass., V. n. 12018/1999). In particolare, il sindaco non è un "extraneus" e risponde del reato, eventualmente in concorso con gli amministratori, non per fatto altrui, ex art. 40 cpv. c.p., ma per fatto proprio, e, non solo per fatto omissivo, "sub specie" di violazione dei doveri di vigilanza, ma per fatto commissivo, in definitiva per aver approvato la falsa relazione, per averla condivisa, consapevole della non corrispondenza al vero. Del resto, i sindaci sono responsabili di quanto affermato nei verbali sulla situazione dell'amministrazione e sulla funzionalità della società o per i pareri loro richiesti in ordine a particolari operazioni, essendo loro imposto di "attestare il vero".

La *responsabilità dei sindaci nei reati fallimentari* è stata tematica pressoché ignorata sino al decennio 80/90, allorché la giurisprudenza ha definito i criteri di identificazione del loro concorso nei reati commessi dagli amministratori. Lo strumento individuato è stato costituito dal modello della responsabilità

omissiva per omesso impedimento dell'evento di cui all'art.40 c.p. Con la sentenza della Quinta sezione penale (n. 5927/1990), la Corte Suprema ha fissato il principio, successivamente consolidato, del *concorso dei sindaci nel reato di bancarotta fraudolenta documentale commesso dagli amministratori* individuando quali *requisiti essenziali* di esso, rispettivamente: a) *l'omesso doloso esercizio dei doveri di controllo o comunque l'inerzia nell'adozione delle iniziative previste dalla legge per eliminare le irregolarità*; b) *il nesso di causalità tra le omissioni e ciascuna delle fattispecie previste nell'art. 216 legge fall.*; c) *il dolo riferito alla fattispecie realizzata dagli amministratori, che può essere sia diretto che eventuale, non essendovi alcuna valida ragione per escludere il dolo eventuale.*

Non sfugge alla giurisprudenza che l'equiparazione della responsabilità “per omesso impedimento dell'evento” di cui all'art. 40 c.p. alla responsabilità degli autori della condotta tipica opera su un *terreno delicato* e tuttavia il sindaco che sia a conoscenza di attività distrattive e nulla fa per impedirle deve essere ritenuto responsabile a titolo di concorso (Cass., V, 15850/1990). In altre parole, si postula l'esistenza di una *posizione di garanzia* in capo ai sindaci ai quali è attribuito il *dovere di impedire la commissione di reati da parte degli amministratori*, posizione di garanzia che scaturisce dai *doveri di controllo* posti a loro carico dalla legge.

Con la sentenza n. 3949/1991, la stessa Quinta sezione penale della Cassazione ha fissato un baluardo nell'affermazione della responsabilità dei sindaci per il reato di cui all'art. 2629 c.c. (fraudolenta esagerazione della valutazione di azioni conferite), respingendo la tesi difensiva della mancanza di una norma che includa i sindaci tra i soggetti attivi previsti dall'art 2629 c.c., individuando nella “*funzione di controllo*” la *posizione di garanzia* rispetto al bene giuridico protetto dalla norma penale. Secondo tale orientamento giurisprudenziale, poi consolidatosi, *il generale dovere di controllo e di vigilanza non potrebbe infatti essere limitato agli atti espressamente considerati, ma si estenderebbe a tutti gli aspetti dell'attività sociale in ragione “degli ampi e penetranti poteri conferiti ai sindaci dalla legge”*, con automatico collegamento dell'art. 2407 comma 2 c.c. (che disciplina la responsabilità civile dei sindaci) all'art. 40 c.p.

Con la sentenza del Banco Ambrosiano (Cass., V, n. 8327/1998) si è registrato un ulteriore sviluppo, con pratica *equiparazione di responsabilità penale tra amministratori e sindaci*, fondata, per questi ultimi, sulla funzione di controllo che discende dall'art. 2392 c.c., richiamato dall'art 2407 c.c. Negli anni successivi l'indirizzo si è irrobustito ulteriormente.

Il problema del concorso dei sindaci nei reati commessi nell'esercizio delle attività sociali trova soluzione in giurisprudenza attraverso il seguente percorso argomentativo: (i) nell'affermazione di una *posizione di garanzia* in capo ai sindaci avente ad oggetto l'*impedimento delle azioni delittuose*; (ii) nell'opinione che tale

obbligo di impedimento ai sensi dell'art.40 c.p. sia *diretta conseguenza degli obblighi di controllo e di vigilanza imposti ai sindaci dall'art.2403 c.c.*

Non rari commentatori hanno censurato tale impostazione, imputandole di aver realizzato la *confusione dei poteri di controllo con il dovere di impedire*, ovvero con la *posizione di garanzia*, dilatando eccessivamente la responsabilità penale. Per tali opinioni critiche, infatti, dagli obblighi di vigilanza e controllo non discenderebbe l'obbligo di impedire l'evento ai sensi dell'art. 40 c.p., ma *solo il dovere di attivazione e segnalazione*. Andrebbe frenata la portata dell'art. 40 c.p., evitandone la trasformazione in clausola generale di trasposizione penale di tutti gli obblighi, assumendo che la violazione dell'obbligo può divenire fonte di responsabilità penale solo quando la norma extrapenale che lo prevede orienta chiaramente lo stesso a garanzia dei beni giuridici meritevoli di protezione, ma non quando sia previsto un semplice dovere di segnalazione.

Con la *riforma del 2003*, la funzione principale del collegio sindacale (articolo 2403 c.c.) è divenuta la *vigilanza sull'osservanza delle legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento*. Pertanto, in altre parole, i compiti spaziano dalla sorveglianza sull'organizzazione societaria, sul sistema di controllo interno, sul suo funzionamento concreto alla *vigilanza sulla legalità dell'attività svolta dagli amministratori*. Il controllo contabile - distinto da quello sulla gestione - può essergli assegnato solo eventualmente (per le società che non facciano ricorso al mercato del capitale di rischio e non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato), ma, come regola generale, viene esercitato da un revisore o da una società di revisione iscritta nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia.

Quanto alla *natura del controllo esercitato dal collegio sindacale* si conferma il principio, già prevalente, che si tratti di un *controllo di legittimità sostanziale*, nel senso che, oltre a verificare il rispetto della legge e dello statuto, i *sindaci sono tenuti a verificare che le scelte degli amministratori siano conformi ai canoni di una buona amministrazione e compatibili con i fini della società*. Rientra nella vigilanza sul rispetto dei *principi di corretta gestione* verificare che questa venga svolta *nell'interesse della società*, che sia *diligente, informata e non avventurosa*. A tal fine, i sindaci vigileranno sull'adeguatezza delle *strutture organizzative* e sulla loro effettiva *operatività*. Non si tratta, quindi, solo di un *controllo sugli amministratori*, ma anche *sull'idoneità e il funzionamento delle strutture che da questi dipendono*. Naturalmente, i controlli esercitati dal Collegio sindacale sono diretti a verificare la rispondenza dell'attività sociale alle regole che la governano e *non l'opportunità e la convenienza economica dei singoli atti*.

Usualmente si distinguono tre *momenti dell'attività di controllo esercitata dai sindaci*: - la fase ricognitiva o ispettiva; - quella valutativa; - quella comminatoria o di intervento attivo. La prima fase ha la finalità di raccogliere le

informazioni sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale della società; quindi i sindaci esprimono un giudizio sulla gestione della società. All'inizio del mandato, il collegio sindacale deve acquisire la conoscenza della struttura organizzativa-aziendale che è tenuto a vigilare in considerazione dell'oggetto sociale, del settore di attività, del mercato in cui opera, delle dimensioni e delle prospettive di medio periodo. Dovrà altresì conoscere l'organigramma e il sistema delle deleghe e, nel corso del mandato, effettuare un'adeguata verifica della tipologia dei controlli insiti nelle procedure di funzionamento dell'azienda e della loro capacità di rilevare errori ed irregolarità. Ne consegue che i controlli saranno, ad esempio, articolati diversamente nelle società in cui esiste una funzione di controllo interno affidata ad un apposito comitato, da quelle in cui essa non esista in ragione delle ridotte dimensioni aziendali. *La fase di intervento attivo, infine, è tesa a reagire contro gli atti e le omissioni degli amministratori pregiudizievoli per la società; essa si realizza attraverso la denuncia agli organi competenti delle irregolarità riscontrate.*

L'art. 2403-bis c.c. individua alcuni dei *poteri che il legislatore ha attribuito ai sindaci*, sia individualmente sia come collegio. Essi, oltre a poter procedere in qualsiasi momento ad *atti di ispezione e di controllo e chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali e su determinati affari*, possono *chiedere notizie anche con riferimento alle società controllate e scambiare informazioni con i corrispondenti organi delle società controllate* in merito ai sistemi di amministrazione e controllo e all'andamento generale dell'attività sociale.

In sostanza, sia nelle società quotate sia in quelle non quotate, il collegio sindacale diventa *centro del sistema informativo*, quale destinatario di un flusso di informazioni di contenuto specifico relative alla gestione societaria, per individuare le aree critiche che necessitano di interventi. In questo senso si muove anche la norma relativa agli scambi di notizie con i soggetti incaricati del controllo contabile (art. 2409-septies). Nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezioni e controllo, essi possono avvalersi, sotto la propria responsabilità e a proprie spese, di propri dipendenti ed ausiliari, che non si trovino in una delle condizioni di incompatibilità descritte dall'art. 2399 c.c.. *Degli accertamenti eseguiti dai sindaci devono risultare evidenze nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale* (art. 2421, n. 5 c.c.).

L'art. 2403-bis c.c. non esaurisce i poteri attribuiti ai sindaci che, essendo correlati ai molteplici doveri di controllo cui essi sono tenuti, sono numerosi e disposti in diverse norme del codice civile. Si pensi, in tal senso, al potere di *impugnativa delle delibere assembleari e consiliari viziate* (artt. 2377, 2388, 2391, comma 3 c.c.); al potere di *chiedere giudizialmente la riduzione del capitale sociale*; al potere di *approvare la nomina degli amministratori cooptati* (art. 2386 c.c.). Tra gli strumenti per esercitare la vigilanza non secondario il potere, già previsto dal T.U.F., di *denunciare al Tribunale le "gravi irregolarità" nella gestione societaria, che possono riguardare anche le società controllate* (art. 2409

c.c. e art. 152 del T.U.F.). Inoltre, il collegio sindacale ha *poteri sostitutivi di procedere alla convocazione dell'assemblea e di eseguire le pubblicazioni nell'inerzia degli amministratori* (2406, comma 1 c.c.); e può *convocare l'assemblea dei soci* qualora ravvisi fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia urgente necessità di provvedere (art. 2406, comma 2 c.c.).

Ai sensi dell'*articolo 2407, co. 1 c.c.*, oltre ad essere responsabili della verità delle loro attestazioni, *“i sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico”*. Coerentemente con quanto previsto dall'art. 2392 c.c. per gli amministratori, il legislatore ha abbandonato il riferimento alla diligenza del mandatario, in linea con quanto affermato dalla giurisprudenza. Ma mentre la responsabilità degli amministratori prevede standard di diligenza differenziati all'interno del consiglio d'amministrazione in considerazione delle diverse deleghe (esigendo *“la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze”*), per i sindaci *si accentua il profilo della qualificazione professionale di tutti i componenti del collegio sindacale*, come confermato dalla norma sulla composizione del collegio (art. 2397 c.c.).

Dal complesso di norme in considerazione, in particolare dalla lettura congiunta degli artt. 2403 e 2407 c.c., emerge che *la diligenza professionale dei sindaci va considerata in concreto*, anche avendo riguardo alle dimensioni, all'oggetto sociale e alla struttura organizzativa della società e che *la responsabilità dei sindaci è sempre una responsabilità per fatto proprio*, cioè responsabilità esclusiva per il mancato adempimento degli obblighi ad essi imposti dalla legge, sempre che dalla loro condotta o dalla loro omissione sia derivato un danno alla società o ai creditori. Tale forma di responsabilità, dunque, prescinde dagli inadempimenti eventualmente imputabili agli amministratori e trova fonte direttamente nel comportamento negligente dei sindaci, in sé e per sé considerato.

Altra forma di responsabilità per fatto proprio, inoltre, è configurabile per l'*evenienza in cui i sindaci non rispettino l'obbligo di verità delle loro attestazioni e del segreto d'ufficio*. Secondo parte della dottrina, in concreto, *“l'obbligo di verità delle attestazioni”* deve coniugarsi con il rilievo che esse hanno spesso ad oggetto valutazioni tecniche che implicano una certa discrezionalità. L'attestazione, dunque, deve essere il risultato di una *valutazione ragionevole, operata con diligenza* ed effettuata sui dati, informazioni e conoscenze acquisite nel corso dell'attività di controllo.

Il comma 2 dell'art. 2407 c.c., inoltre, prevede che *i sindaci rispondano solidalmente con gli amministratori per i fatti di cattiva gestione a questi imputabili, quando il danno non si sarebbe prodotto se avessero agito in conformità degli obblighi della loro carica*. È questa l'ipotesi qualificata in termini di *“responsabilità concorrente”*, perché essa non può esistere senza una concomitante responsabilità degli amministratori, presupposto necessario per la

condanna dei sindaci al risarcimento dei danni. La *fonte normativa* di tale responsabilità viene individuata nel dovere del collegio sindacale di *vigilare sull'operato degli amministratori*. Secondo la giurisprudenza, *la responsabilità concorrente dei sindaci di una società per azioni per i comportamenti illegittimi degli amministratori ex art. 2407, comma 2, è modellata su quella degli amministratori medesimi*. Pertanto, essi possono essere *chiamati a rispondere, in via solidale con questi ultimi, dei danni cagionati non solo alla società o ai creditori sociali, ma anche ai terzi, o a singoli soci, da fatti od omissioni attribuibili agli amministratori, tutte le volte in cui non abbiano adeguatamente vigilato in conformità agli obblighi della loro carica*. La responsabilità dei sindaci, ai sensi dell'art. 2407, comma 2, ha dunque natura *solidale*. La ripartizione del danno in relazione all'incidenza della singola condotta colposa attiene esclusivamente al profilo interno, mentre non può avere rilevanza nei rapporti esterni nei confronti del terzo danneggiato, il quale avrà esclusivamente l'onere di provare l'inadempimento degli amministratori e sindaci, il danno patito dalla società ed il nesso di causalità tra il difetto di vigilanza e il danno stesso. La *responsabilità dei sindaci* in queste ipotesi, tuttavia, non è automatica proiezione di quella degli amministratori, ma consegue all'accertamento dell'*omessa vigilanza sull'attività di questi ultimi*.

Ai fini della soluzione della questione in diretta considerazione (ovvero l'individuazione del fondamento giuridico della responsabilità per omesso impedimento dei reati consumati dagli amministratori), assume *rilievo centrale la modifica contenuta nel nuovo comma 1 dell'art. 2403 c.c. secondo cui il collegio sindacale vigila "sul rispetto dei principi di corretta amministrazione"*, che ha sostituito la formulazione precedente ("il collegio sindacale deve controllare l'amministrazione della società"). Come detto, con questa nuova espressione si è inteso escludere una valutazione della scelta operata dagli amministratori se non nei termini di un controllo sulla sua razionalità. Ma, *già prima dell'emanazione del T.U.F.*, come si segnalava sopra, *veniva affermato che il dovere di controllo dei sindaci sull'amministrazione e sull'operato degli amministratori esige di verificare il rispetto, da parte di questi ultimi, sia degli obblighi imposti dalla legge, sia del generale obbligo di gestire nell'interesse sociale, secondo il parametro della diligenza. E la Cassazione ritiene da tempo che l'obbligo della vigilanza importa, sotto il profilo della diligenza, l'attivazione di tutte le condotte possibili, anche se non espressamente considerate dal legislatore. Incombe sui sindaci, dunque, il dovere di attivare anche forme di controllo ed interventi extra societari se necessario, quali il procedimento ex art. 2409 c.c. in caso di gravi irregolarità nella gestione o il potere-dovere di effettuare segnalazioni alla Consob per le società quotate*.

Inoltre, *il controllo del collegio sindacale è esteso a tutta l'attività sociale* – non solo, dunque, all'amministrazione – dal momento che è organo cui è deputata sia la tutela dei soci e della minoranza, sia quella concomitante dei creditori sociali. *L'art.2407 co.2 c.c., a sua volta, assicura un più preciso coordinamento con le*

nuove disposizioni sulla responsabilità degli amministratori rinviando espressamente agli artt. 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395, che pertanto diventano applicabili anche al collegio sindacale, in quanto compatibili. In particolare, si segnala la possibilità che l'azione sociale di responsabilità nei confronti dei sindaci venga esercitata anche dalla minoranza, purché si rispettino le soglie indicate dall'art. 2393-bis c.c. e le regole procedurali rilevanti con riguardo agli amministratori. L'art. 2395 c.c. prevede che i sindaci possono essere condannati a risarcire i danni provocati ai soci o ai terzi in conseguenza di un proprio comportamento negligente o in solido con gli amministratori, se si versa in un'ipotesi di responsabilità da omessa vigilanza. Il legislatore, in tal modo, ha ampliato la tutela del socio e del terzo creditore considerando rilevante ai fini del giudizio di responsabilità ogni comportamento pregiudizievole dei loro diritti.

Questo rinnovato assetto della figura dei sindaci, reso evidente dalle modifiche degli artt. 2403 e 2407 c.c., ha indotto a ritenere definitivamente superate le obiezioni opposte dalla dottrina penalistica in merito alla configurabilità di una generale responsabilità omissiva dei sindaci, per omesso impedimento dell'evento. Infatti, è esplicitamente sancito nella norma civile extrapenale (art. 2403 c.c.) che il dovere di controllo non è generico e non può pertanto ridursi al dovere di segnalazione, estendendosi al dovere di far rispettare i principi di corretta amministrazione. Inoltre, l'art 2407 c.c. finisce per estendere al collegio sindacale molti dei doveri degli amministratori.

Così è stato affermato (Cass., I. n. 17393/2007) dopo la riforma che “nei reati di bancarotta è certamente ammissibile il concorso di uno o più componenti del collegio sindacale con l'amministratore di società, concorso che può realizzarsi anche attraverso un comportamento omissivo del controllo sindacale, il quale non si esaurisce in una verifica formale, ma comprende il riscontro tra la realtà e la sua rappresentazione (così anche Cass. Pen., Sez. 5[^], 22 aprile 1998, Bagnasco ad altri, n. 8327; idem. V, 10186/2010). Più specificamente va detto che dal disposto degli artt. 2403 e 2404 c.c. si deduce che il sindaco nell'esercizio dei suoi poteri di controllo ha il dovere di intervenire tutte le volte in cui gli amministratori della società violino la legge in generale ed in particolare quella penale. Ne consegue che nel caso in cui un sindaco abbia conoscenza di attività distrattive poste in essere da amministratori, egli ha il dovere di intervenire per impedirne la realizzazione e, in mancanza, deve essere ritenuto responsabile a titolo di concorso del delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione (così Cass. Pen., Sez. 5[^] n. 15850 del 26 giugno 1990 rv. 185890). Ovvero che (Cass., V, 31163/2011) “in tema di bancarotta è configurabile il concorso dei componenti del collegio sindacale nei reati commessi dall'amministratore della società anche a titolo di omesso controllo sull'operato di quest'ultimo o di omessa attivazione dei poteri loro riconosciuti dalla legge”.

In tal modo, la responsabilità penale dei sindaci per i reati fallimentari commessi dagli amministratori è ravvisabile non solo nell'ipotesi di una diretta

partecipazione alle condotte incriminate, ma anche in ipotesi di omesso impedimento di esse nel caso che dei fatti i sindaci abbiano avuto diretta conoscenza e - in quella ben più rilevante - che tale conoscenza avrebbero dovuto acquisire esercitando correttamente i propri compiti di vigilanza e controllo, sussistendo in tal caso un vincolo di causalità tra la violazione dei doveri stessi e la realizzazione delle condotte vietate dalla legge penale.

Per taluni profili di evidente contiguità tra la condizione dei sindaci e quella degli amministratori senza delega (resi tangibili dalla riforma del diritto societario) più recente ed approfondito arresto giurisprudenziale (Cass. pen., V, 36595/2009), sempre nella materia dei reati fallimentari, ha statuito che *“ai fini della affermazione della responsabilità penale degli amministratori senza delega e dei sindaci è necessaria la prova che gli stessi siano stati debitamente informati oppure che vi sia stata la presenza di segnali peculiari in relazione all'evento illecito, nonché l'accertamento del grado di anormalità di questi sintomi, giacché solo la prova della conoscenza del fatto illecito o della concreta conoscibilità dello stesso mediante l'attivazione del potere informativo in presenza di segnali inequivocabili comporta l'obbligo giuridico degli amministratori non operativi e dei sindaci di intervenire per impedire il verificarsi dell'evento illecito mentre la mancata attivazione di detti soggetti in presenza di tali circostanze determina l'affermazione della penale responsabilità avendo la loro omissione cagionato, o contribuito a cagionare, l'evento di danno.*

Secondo numerose pronunce della Suprema Corte (Cass., Sez. 5^a, sentenza n. 17393 del 2007 e n. 23838 del 2007) la posizione di garanzia degli amministratori privi di specifiche deleghe e dei sindaci ed il contenuto degli obblighi di attivazione e di controllo alla cui violazione consegue, ex art. 40 cpv. c.p., la responsabilità dei soggetti indicati, è certamente individuabile nell'art. 2392 c.c. per l'amministratore e negli artt. 2403 - 2407 c.c. per i sindaci. Se gli amministratori hanno l'obbligo di svolgere l'attività di gestione nel pieno rispetto della legge ed hanno l'obbligo di salvaguardare il patrimonio aziendale, i sindaci hanno un dovere di vigilanza e di controllo in ordine alla corretta gestione della società, verifica che non è meramente formale e non è esclusivamente contabile, spettando ai sindaci anche un *potere surrogatorio delle funzioni gestorie finalizzato a supplire alla eventuale inerzia degli amministratori.* La Corte ha mostrato di aver piena coscienza del fatto che *la riforma del 2003 ha ristretto l'ambito della responsabilità penale degli amministratori non operativi e dei sindaci, con l'introduzione di alcuni rilevanti criteri,* ma non ha inteso legittimare alcuna loro deresponsabilizzazione attraverso la fuga dalla conoscenza, ove possibile ed anzi doverosa. Il mandato gestorio, infatti, è retto dal criterio dell'*agire informato*, previsto dall'art. 2381 c.c., comma 5, garantito dall'*obbligo del ragguaglio informativo in capo al Presidente del Consiglio di amministrazione ed all'amministratore delegato* (il primo ai sensi dell'art. 2381 c.c., comma 1 ha l'obbligo di provvedere a fare pervenire ai consiglieri adeguate informazioni sulle materie iscritte all'ordine del giorno del consiglio di amministrazione, mentre

l'amministratore delegato deve, ai sensi dell'art. 2381 c.c., comma 5 citato, fornire, con prestabilita periodicità, agli amministratori non operativi ed ai sindaci notizie adeguate in ordine al generale andamento della gestione, nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società o dalle sue controllate). Se ai sindaci non sembra più competere un generale obbligo di vigilanza sul generale andamento della gestione, non di meno incombe l'obbligo di intervenire nel momento in cui siano stati debitamente informati di quanto sta per essere deciso dagli organi sociali, potendosi originare la responsabilità penale ex art. 40 cpv. c.p. Per perseguire penalmente le condotte di amministratori non operativi e di sindaci per le condotte materialmente consumate dagli amministratori gestori è dunque *necessaria la precisa rappresentazione dell'evento nella sua portata illecita e la omissione consapevole nell'impedirlo*. Ma non è solo la conoscenza dei dati informativi offerta dal presidente del consiglio di amministrazione o dall'amministratore delegato che può rilevarsi utile e fondare tale rappresentazione, anche perché in questo modo la responsabilità dei soggetti indicati sarebbe molto circoscritta, mentre essi sono titolari di un *potere di richiedere informazioni*, che debbono utilmente attivare. La conoscenza di situazioni di difficoltà che richiedono adeguato intervento può avvenire attraverso *altri sistemi informativi* ed anche in tal caso gli amministratori non operativi ed i sindaci hanno l'obbligo di impedire il verificarsi del fatto pregiudizievole. Inoltre, tali soggetti *debbono certamente attivare il loro potere informativo per attingere notizie utili all'esercizio del loro mandato*. In particolare, *si deve ritenere che i soggetti di cui si discute hanno il dovere di richiedere informazioni quando percepiscano segnali di pericolo o sintomi di patologia nelle operazioni da compiere*. La giurisprudenza in proposito ha parlato della *necessità di conoscenza di indici rivelatori, di segnali perspicui e peculiari del fatto illecito posto in essere, o che sta per essere posto in essere, dagli amministratori operativi che determinino la necessità per l'amministratore non operativo e/o per il sindaco di effettuare quei controlli e quelle verifiche sull'operato degli amministratori operativi e di porre in essere quelle condotte che possano impedire il verificarsi dell'evento di danno*.

In conclusione, quindi, per affermare la responsabilità penale dei soggetti in considerazione è necessario che vi sia la *prova che gli stessi siano stati debitamente informati oppure che vi sia stata la presenza di segnali peculiari in relazione all'evento illecito, nonché l'accertamento del grado di anormalità di questi sintomi* (Cass., Sez. 5^a, n. 23838 del 2007). *Soltanto in presenza della prova della conoscenza del fatto illecito o della concreta conoscibilità dello stesso mediante l'attivazione del potere informativo in presenza di segnali inequivocabili è possibile intravedere l'obbligo giuridico degli amministratori non operativi e dei sindaci di intervenire per impedire il verificarsi dell'evento illecito; la mancata attivazione di tali soggetti in presenza di tali circostanze comporta l'affermazione della penale responsabilità avendo la loro omissione cagionato, o contribuito a cagionare, l'evento di danno*.

A miglior specificazione del concetto di *concreta conoscibilità* appena evocato - obiettivamente suscettibile di creare pericolose semplificazioni nella dimostrazione dell'elemento soggettivo, col rischio concreto di scambiare la dimostrazione di meri atteggiamenti colposi con la rigorosa prova del dolo – è intervenuta una recente pronuncia della Cassazione (Cass.pen. V. 23000/2013). La Corte, nell'occasione, ha affermato che in tema di reati fallimentari e societari, ai fini della responsabilità penale dell'amministratore privo di delega (analogo principio pare convenientemente adattabile alla situazione del sindaco) per fatti di bancarotta fraudolenta, *non è sufficiente la presenza di dati (c.d. segnali d'allarme) da cui desumere un evento pregiudizievole per la società o almeno il rischio della verifica di detto evento, ma è necessario che egli ne sia concretamente venuto a conoscenza ed abbia volontariamente omesso di attivarsi per scongiurarlo*¹³. In altre è *necessario che l'atteggiamento omissivo antidoverosi segua (e non preceda) la conoscenza del segnale di allarme.*

Proprio richiamandosi al precedente insegnamento della sentenza 23838/2007 ed all'alleggerimento degli oneri e delle responsabilità degli amministratori privi di deleghe, la Corte ha decisamente segnato, in tal modo, il limite operativo dell'art. 40 cod. pen., comma 2, quando correlato a fattispecie incriminatrici connotate da volontarietà, onde evitare di sovrapporlo o, peggio, sostituirlo con forme responsabilità di natura colposa, addebitando all'autore dell'omissione eventi che in astratto avrebbe avuto l'obbligo giuridico di impedire, ma solo per ragioni di colpa (e cioè con rimprovero di imperizia, di negligenza o di imprudenza) ovvero per non aver preso conoscenza, avendone la possibilità, dei segnali di allarme. Infatti, ad avviso della Corte, *“in tanto si può discutere di dolo, per l'amministratore privo di delega, in quanto egli sia concretamente venuto a conoscenza di dati da cui potesse desumersi un evento pregiudizievole per la società, od almeno il rischio che un siffatto evento si verificasse, ed abbia volontariamente omesso di attivarsi per scongiurarlo. Dunque, occorre la conoscenza del "segnale di allarme" (per ricorrere ad un frasario ormai consolidato), non già la mera conoscibilità”*.

Non solo, ma la Cassazione è andata oltre rispetto a questa affermazione chiarificatoria, notando: *“per dare senso e concretezza al dolo eventuale più volte invocato nella giurisprudenza di questa Corte come parametro minimo per la riferibilità psicologica di quell'evento pregiudizievole al soggetto attivo del reato, occorre che il dato indicativo del rischio di verifica (del "segnale di allarme", per intendersi) dell'evento stesso non sia stato soltanto conosciuto, ma è necessario che l'amministratore se lo sia in effetti rappresentato come dimostrativo di fatti potenzialmente dannosi, e non di meno sia rimasto deliberatamente inerte.*

¹³ In applicazione del principio di cui in massima la S.C. ha censurato la decisione con cui il giudice di appello ha ritenuto la responsabilità concorsuale degli amministratori senza delega per avere essi preso parte a deliberazioni del Consiglio di amministrazione integranti l'operazione distrattiva, affermando che la sussistenza di "fattori di anomalia tali da emergere ad una semplice lettura del carteggio", addotta a fondamento della responsabilità dei suindicati soggetti da parte del giudice di merito, comporta ex se un chiaro addebito di colpa, financo grave, in chi non colse detti fattori anomali, ma non consente di affermare la loro sicura conoscenza

Argomentando diversamente, infatti, non si potrebbe ancora discutere di dolo, neppure nella forma del dolo eventuale, che richiede pur sempre da parte del soggetto attivo - per potersi affermare che un fatto è da lui voluto, per quanto in termini di mera accettazione del rischio che si produca – la determinazione di orientarsi verso la lesione o l'esposizione a pericolo del bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice: un conto è, dunque, che l'amministratore privo di delega rimanga indifferente dinanzi ad un "segnale di allarme" percepito come tale, in quanto decida di non tenere in considerazione alcuna l'interesse dei creditori o il destino stesso della società, ben altra cosa è che egli continui a riconoscere fiducia, per quanto mal riposta, verso le capacità gestionali di altri, ovvero che per colpevole - ma non dolosa – superficialità venga meno agli obblighi di controllo su di lui effettivamente gravanti, accontentandosi di informazioni insufficienti su un'operazione che gli viene sottoposta per l'approvazione senza che egli si renda davvero conto delle conseguenze che ne potrebbero derivare. Solo nel primo caso l'amministratore potrà essere chiamato a rispondere penalmente delle proprie azioni od omissioni, non già nel secondo, dove – ferma restando la prospettiva di ravvisare una sua responsabilità in sede civile, ricorrendone i meno rigorosi presupposti - sarebbe ipotizzabile soltanto una sua condotta colposa, al massimo nella forma della colpa cosciente per avere egli ritenuto erroneamente che le capacità manageriali di qualcun altro avrebbero di certo impedito il verificarsi di un pur previsto evento...”.

In conclusione, i contenuti di questi contributi giurisprudenziali rendono francamente *difficile individuare, al ricorrere delle condizioni anzidette di conoscenza e di concreta conoscibilità appena chiarite, serie e differenti ragioni preclusive di una responsabilità ex a. 40/2 c.p. dei sindaci (o degli amministratori senza deleghe) rispetto ai reati tributari consumati dagli amministratori*. Le preoccupazioni di coloro che vedono nell'attribuzione di poteri pseudo gestori e surrogatori ai sindaci il rischio concreto di una compromissione della loro terzietà si scontrano con un ruolo non deresponsabilizzato dalla riforma del 2002-2003 nel dovere informativo, di vigilanza e di controllo (ampliato oltre la mera amministrazione) ed in cui la funzione tutoria è presidiata proprio attraverso l'attribuzione di significativi poteri e doveri con effettiva attitudine impediente, diretti a *far rispettare i principi di corretta amministrazione*.

§ 6. 3. Il fallito, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore ed i commissari della amministrazione straordinaria prevista dal decreto legge n. 347/2003, convertito con la legge n. 39/2004 (cd. legge Marzano)

Discussa è la responsabilità del **curatore** e del **commissario liquidatore** per i reati previsti dal decreto.

Alcuni commentatori¹⁴, pur riconoscendo i loro obblighi dichiarativi, osservano che essi non sono annoverati esplicitamente tra i possibili soggetti attivi dei reati tributari, in base all'articolo 1, co.1 lettera c) del decreto (escludendo che il curatore possa essere considerato quale rappresentante nel senso avuto presente dalla norma) e ciò corrisponderebbe alla precisa volontà di escluderli dall'area della incriminabilità penal-tributaria.

Altri osservano che, dovendo presentare le *dichiarazioni ai fini dell'imposta sui redditi* ex a. 5, co.4 d.p.r. n. 322/1998 per il periodo tra l'inizio del periodo di imposta e la data della nomina nonché in relazione al risultato finale del fallimento, il **curatore** assumerebbe una posizione analoga a quella del legale rappresentante della società e dunque le relative dichiarazioni non risulterebbero estranee alla disciplina in esame. Ulteriori doveri fiscali sono previsti per il curatore ed il commissario liquidatore nella disciplina tributaria, di natura dichiarativa in materia di IVA (articolo 8, co. 4 d.p.r. n. 322/1998), ovvero di fatturazione e di registrazione per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento (articolo 74 bis, co.,1 d.p.r. n. 633/1972)¹⁵ nonché di operare le ritenute di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti (art. 23, co.1 d.p.r. n. 600/1973).

Secondo la giurisprudenza (Cass. pen., III, n. 1549/2011; id., n. 299/1995), ai sensi dell'art. 5 del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 (dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP), spetta al curatore presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la dichiarazione di fallimento, mentre spetta al **fallito** presentare la dichiarazione dei redditi per i periodi di imposta anteriori al fallimento. Ad avviso della Corte, "in materia di fallimento, la soggettività passiva nel rapporto tributario permane nei confronti del fallito, il quale dopo la dichiarazione di fallimento perde solo la disponibilità dei suoi beni nonché la capacità processuale e quella di amministrare il suo patrimonio. Coerentemente, resta in capo al fallito l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi relativamente ai periodi di imposta anteriori alla sentenza di fallimento, mentre relativamente ai periodi di imposta successivi è il curatore fallimentare che ...è obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi per l'intervallo di tempo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la dichiarazione di fallimento". La dottrina e la giurisprudenza maggioritaria, nell'escludere che si possa configurare tale obbligo in capo al curatore, pongono in

¹⁴ V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. n. 10 marzo 2000 n. 74*, Ipsoa, 2000, p. 44 A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture*, in *Diritto penale tributario*, a cura di E. Musco, Milano, 2002, pag. 24; P. RUSSO, *I soggetti attivi nei delitti dichiarativi tributari*, *Il fisco* n. 32/2003, pag. 5072; F. BRIGHENTI, *I nuovi reati tributari*, *Bollettino Tributario* 7/2000, pag. 486; M. SOLINAS, *Il problema della rilevanza penale della qualificazione giuridica delle operazioni economiche oggetto della fatturazione nella nuova disciplina del delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D.Lgs. 74/2000*, *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze* n. 2/2010.

¹⁵ obblighi estesi, anche per espresse indicazioni dell'Agenzia delle Entrate evincibili dalle risoluzioni n. 460573/1992 e n. 161/2009, ai commissari della procedura di amministrazione straordinaria prevista dal d.l. 26/1979, convertito nella legge n. 95/1979, poi sostituita dal d.lgs. n. 270/1999, nonché ai commissari della procedura di amministrazione straordinaria prevista dalla cd. legge Marzano

rilievo che il fallito conserva la capacità e soggettività tributaria (cfr. per l'impugnabilità in tema di accertamento, Cass. n. 5671/06, n.9951/03). Dall'applicazione di questi principi consegue altresì la responsabilità dell'**imprenditore fallito** per il reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ex a. 5 del decreto per annualità anteriore a quella della dichiarazione di fallimento, ancorché il termine per la presentazione scada a fallimento dichiarato.

Esiste un ulteriore orientamento¹⁶ che, in relazione alla nomina del curatore, distingue per la prima dichiarazione (relativa al lasso di tempo tra l'inizio del periodo di imposta e la nomina del curatore), per la quale non pare possibile né l'incriminazione del fallito (che non ne è firmatario) né quella del curatore, estraneo alle condotte antecedenti alla presentazione della prima dichiarazione. Per le successive dichiarazioni, invece, il curatore assumerebbe una posizione analoga a quella dell'imprenditore ed il curatore risponderebbe dei reati in materia dichiarativa secondo le regole ordinarie.

Per risolvere i problemi più significativi (essenzialmente connessi ai debiti erariali maturati con riferimento al periodo antecedente quello di nomina), merita ricordare, ad ogni modo, che il curatore ed il commissario liquidatore sono pubblici ufficiali, come chiariscono inequivocabilmente gli articoli 30 e 199 della Legge fallimentare. In tal senso, essi sono tenuti a contemperare interessi erariali ed interessi dei creditori, potenzialmente confliggenti.

Nelle procedure concorsuali, ovvero nella procedura di amministrazione straordinaria prevista dalla cd. Legge Marzano, occorre distinguere tra i creditori i cui diritti sono sorti antecedentemente alla data di ammissione della società alla procedura da quelli sorti dopo tale data. Il curatore ed il commissario straordinario non possono, come regola generale, effettuare alcun pagamento nei confronti dei creditori per crediti sorti prima della ammissione della procedura, dovendo gli stessi essere preventivamente ammessi al passivo (art. 93 e ss. Legge Fallimentare e art. 3, co.1 e 1 bis del d.l. n. 347/2003).

Muovendo da tali premesse la Risoluzione n. 161/E del 16.6.2009 dell'Agenzia delle Entrate, rispondendo ad uno specifico interpello avanzato dai commissari di una procedura di amministrazione straordinaria ex legge Marzano, dopo aver riconosciuto la assimilabilità delle previsioni che disciplinano detta procedura a quelle previste dalle altre procedure concorsuali, in particolare alla liquidazione coatta amministrativa, ma non escluso il fallimento (per cui sussistono identici doveri dichiarativi e fiscali), ha rilevato (con indicazioni, per quanto detto, estendibili al commissario liquidatore ed al curatore): (i) l'inesistenza di un obbligo dei commissari straordinari di versare l'IVA relativa alle operazioni effettuate nella parte dell'anno solare anteriore alla data di ammissione alla procedura; (ii) la possibilità di considerare le ritenute operate nel periodo

¹⁶ "La responsabilità penale del curatore fallimentare", di Ciro Santoriello, in "Il Fisco" n. 39 del 29.10.2011

anteriore alla data di ammissione della società alla procedura quale debito della società e non della procedura, con conseguente esclusione di un obbligo incondizionato dei commissari straordinari di versamento delle ritenute (assumendo che il debito insorge al momento in cui la ritenuta viene operata e non la data in cui il versamento del debito di imposta deve essere eseguito); (iii) con riguardo ai debiti di imposta (per IVA o ritenute) maturati dopo la data di ammissione alla procedura, l'esistenza di obblighi di pagamento a carico dei commissari straordinari, con conseguente responsabilità dei medesimi, sia dal punto di vista amministrativo che penale, per l'eventuale omesso pagamento.

Va anche considerato che la miglior tutela del ceto creditorio (tra cui può rientrare anche l'erario, tenuto ad insinuarsi al passivo e con aspettativa di soddisfazione secondo l'ordine dei privilegi fissato dalla normativa del codice civile) non passa necessariamente attraverso la rinuncia a tutte le posizioni fiscali a credito (ad esempio scaturenti da forniture e costi per forniture sospette riscontrate in contabilità) in presenza di una qualsiasi perplessità in merito alla loro effettiva consistenza (secondo i termini eventualmente esplicitati nella relazione ex a. 33 L.F.); specie tenendo presente che il curatore non ha poteri ispettivi e di accesso documentali analoghi all'agenzia delle entrate e che può mancare una corrispondente formale contestazione da parte dell'organo titolare del potere di accertamento. Con riferimento al delitto ex a. 2 del decreto, inoltre, non va dimenticato che lo stesso è connotato da un particolare dolo specifico, orientandosi la condotta a conseguire una *evasione propria* e tale non sarebbe per il curatore (al pari del commissario liquidatore o del commissario straordinario) il debito tributario della società amministrata¹⁷.

§ 6. 4. Il consulente fiscale ed il delegato

La natura di reato proprio di molte fattispecie previste dal decreto non preclude all'**extraneus** di concorrere con il contribuente, secondo le regole del concorso ex a.110 c.p., nelle forme del contributo morale (nel caso di pareri e consulenze che valgano a determinare, istigare o agevolare l'azione dell'intraneus) o materiale (ad esempio con la compilazione della dichiarazione fiscale).

Nel caso del **consulente fiscale** occorre verificare, in concreto, l'esistenza di un contributo apprezzabile da costui offerto all'ideazione ovvero all'esecuzione dell'azione criminosa del cliente.

Il confine tra lecito e illecito può rivelarsi esile. Ad esempio, si può ritenere consentita la prospettazione di possibili alternative assieme ad una condotta incriminata, lasciando al cliente la libertà di autodeterminarsi, con cognizione di causa, non ritenendosi che tale contegno costituisca un'istigazione criminosa. Ma

¹⁷ anche se tale lettura, sul punto, sia pure attraverso l'identificazione – impropria - della figura del curatore nella figura della rappresentante della società e dell'ente, potrebbe essere ovviata dall'articolo 1, co. 1 lettera e) del decreto

sul punto, il crinale è davvero impervio e sdrucchiolevole. Lo stesso è a dirsi per il consulente che annota in contabilità dati falsi forniti dal cliente, in assenza del dolo; prova che, però, può desumersi dalla natura palesemente contraffatta dei dati o dalla circostanza che gli stessi siano supportati da documentazione chiaramente non veritiera. Per la punibilità, invece, dovrebbe concludersi allorché il consulente indichi in concreto al cliente la modalità per adottare un espediente illecito (lo ovvero segnali, stimoli, istruisca su come realizzare l'indebito risparmio fiscale) o lo adotti di persona; in tal caso, con la propria condotta, contribuisce a realizzare il reato ed esorbita dalle prerogative professionali, persuadendo ovvero spingendo il cliente ad adottare l'espediente illecito.

Secondo la Cassazione (III, 35453/2010) “il d.lgs. n. 74 del 2000, art. 9, mentre esclude il concorso tra chi ha emesso la fattura e chi l'ha utilizzata (ad evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte - cfr. Cass. 3 giugno 2003 n. 24167 Rv. 225453), *non esclude invece il concorso nella emissione della fattura o del documento per operazioni inesistenti secondo le regole ordinarie del concorso di persone nel reato ex art. 110 c.p.. Una diversa interpretazione, infatti, determinerebbe una situazione di irrilevanza penale nei confronti di chi abbia posto in essere comportamenti riconducibili alla previsione concorsuale in relazione alla emissione della documentazione fittizia e che non abbia poi utilizzato le fatture per un mero accidente (accertamenti effettuati prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione). In tal caso infatti il soggetto, pur avendo concorso nella emissione delle fatture inesistenti con un ruolo di primaria rilevanza (ad es. come istigatore) non verrebbe sanzionato ne' ex art. 8 D.Lgs. cit. (a titolo di concorso), ne' ex art. 2 medesimo D.Lgs. a titolo di tentativo (essendo questo escluso espressamente dall'art. 6)”. Analogamente già Cass. Pen. III, n. 28341/2001.*

Nel caso di *concorso del professionista sia nel reato di emissione ex a. 8 del decreto, sia in quello di utilizzazione ex a. 2 del decreto*, è da taluno¹⁸ ritenuta l'incriminabilità per entrambe le fattispecie di reato dell'**intermediario (comune all'utilizzatore ed all'emittente) nel collocamento delle fatture false**, rispettivamente, in concorso con l'emittente, da una parte, e con l'utilizzatore dall'altra. Questa opinione, invero, stride con la lettera dell'articolo 9 del decreto e con il testo della relazione ministeriale di illustrazione di quest'ultimo, alla cui stregua (paragrafo 3.2.2) è escluso che l'intermediario tra l'emittente e l'utilizzatore della fattura “falsa” (nel collocamento o nell'ottenimento di essa) possa essere considerato concorrente in entrambi di reati. Nello stesso senso si è espressa la Cassazione (SS.UU., 27/2000). Appare ragionevole aderire a quest'ultima lettura e dissolvere la possibile incertezza valorizzando quale criterio risolutivo l'antiorità della instaurazione della relazione autenticamente concorsuale (usualmente quella ricollegata all'emissione), considerando l'ulteriore assorbita dalla repressione della precedente.

¹⁸ I. Caraccioli, *L'intermediario nel collocamento delle fatture false: profilo di concorso*, in Fisco, 2012, p. 54891; E. Musco – F. Ardito. Diritto penale Tributario, p. 79

Negli *altri reati fiscali dichiarativi*, per la corresponsabilità, occorrerà la prova di un *contributo positivo del consulente fiscale all'altrui condotta criminosa*. Rispetto al *delitto ex a. 5 del decreto*, in particolare, **la delega** al professionista o all'incaricato di compilare la dichiarazione, in caso di omessa presentazione, non esonera il contribuente delegante dalla responsabilità penale, posta la *natura personale ed inderogabile dell'obbligo tributario* (di rilevanza pubblicistica). Natura che preclude il trasferimento a terzi degli obblighi (Cass. Pen. III, 102/2000), costituendo la delega solo una modalità di adempimento di essi da parte del destinatario principale di essi.

Appare ipotizzabile un caso di *errore determinato dall'altrui inganno* (art. 48 c.p.) nell'evenienza del commercialista che, ricevuto l'incarico di conservare le scritture societarie e di presentare la dichiarazione, venga meno ai suoi compiti, ponendo consapevolmente in essere una condotta idonea ad indurre in errore il committente (cfr. Tribunale di Verona Sez. dist. Soave n. 79/2007).

È altresì possibile anche la responsabilità concorsuale del professionista nel reato ex a. 11 del decreto qualora il primo determini, istighi o agevoli il cliente o contribuisca all'esecuzione di atti fraudolenti simulati per far apparire l'assistito insolvente, ostacolando la procedura di riscossione erariale.

§ 7. Soggetti attivi per singolo reato tributario ed alcuni casi “peculiari” nell'esperienza giudiziaria

A seguire un quadro dei soggetti attivi tipici dei singoli reati tributari, evitando di ripetere quanto già esposto in via generale rispetto ad alcuni figure di possibili autori.

§ 7.1. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Ai sensi dell'articolo 2 del decreto “ 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 annuali 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”.

Si tratta di *reato proprio*, potendo esser commesso solo da chi assume la veste di *contribuente*, ovvero di soggetto obbligato, per conto proprio o di altri, alla

presentazione delle dichiarazioni annuali in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, le uniche provviste di tutela penale. Si tratta, oltre che del contribuente *persona fisica*, dell'*amministratore, liquidatore o rappresentante della società* (art. 1, co. 1, lettera c del decreto), ma non necessariamente contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili (i documenti falsi possono essere anche solo detenuti ai fini di prova e non devono essere necessariamente soggetti a registrazione).

Anche l'*extraneus* può concorrere con l'*intraneus*, con contributo apprezzabile in termini di istigazione o determinazione del proposito criminoso altrui (cfr. Cass., III, n. 23299/2012).

§ 7.2. L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

In base all'articolo 8 del decreto “*è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”.

Quello in commento, in coerenza col pronome “chiunque”, è un *reato comune*, realizzabile da un numero vasto di soggetti. Volendo attribuire un qualche profilo di “tipizzazione”, l'autore più insidioso di tal reato è la cd. “cartiera”, soggetto che dietro una formale veste imprenditoriale è dedito solo alla fabbricazione di documentazione fiscale mendace.

Può essere autore del reato in commento anche la stessa persona fisica, cui riferibile la società emittente al pari della distinta società utilizzatrice. In tale ipotesi è presente il requisito della intersoggettività richiesto per integrare la finalità di consentire a terzi l'evasione di imposta dal d.lgs. n. 74 del 2000 (Cass. Pen. III, n. 13947/2006; III; n. 38199 del 10.10.2002).

§ 7.3. Il concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Alla stregua dell'articolo 9 del decreto “in deroga all'articolo 110 del codice penale: a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo *non e' punibile a titolo di concorso* nel reato previsto dall'articolo 2; b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo *non e' punibile a titolo di concorso* nel reato previsto dall'articolo 8”. Ammettere la punizione dell'emittente, già punibile a prescindere dall'impiego del documento mendace emesso, per la successiva utilizzazione di rilievo fiscale avrebbe significato *punire due volte la stessa condotta*. Per converso, ammettere la punizione dell'utilizzatore per il fatto antecedente dell'emissione, avrebbe significato *disconoscere la portata*

*dell'articolo 6 del decreto ("delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo"), con indiretta resurrezione della logica reato prodromico¹⁹. Secondo le Sezioni Unite della Cassazione (sentenza n. 27/2000) "per l'emittente la successiva utilizzazione da parte di terzi configura un *postfatto non punibile*, mentre per l'utilizzatore, che se ne avvalga nella dichiarazione annuale, il previo rilascio costituisce un *antefatto pure irrilevante penalmente*; del pari, *l'intermediario non potrà considerarsi concorrente in entrambi i reati ma, a seconda dei casi concreti, in una delle distinte ipotesi*".*

Secondo la stessa giurisprudenza di legittimità, la disposizione in commento non si applica al di fuori di una peculiare prospettiva, ovvero quella della *compartecipazione del soggetto nella condotta materialmente consumata da diverso soggetto*. In particolare, la Corte di Cassazione (cfr. Cass. pen. III, n. 192347/2012) - con un'unica eccezione (sentenza n. 3052 del 2007, PM in proc. Cappato, rv 238609) - ha fissato il principio che *la deroga al regime del concorso di persone previsto dall'art. 110 c.p., introdotta dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 9, non ha portata generale. La non punibilità per il reato ex artt. 110 c.p. e 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, opera solo nell'ipotesi in cui nei confronti del soggetto utilizzatore delle fatture irregolari sia stata esercitata l'azione penale per il reato ex art. 2 del citato d.lgs.. Di contro (sentenza n. 14862/ 2010, rv 246967) la citata deroga non trova applicazione qualora nei confronti dell'utilizzatore non sia in concreto esercitata l'azione penale perché, acquisite le fatture alla contabilità, costui non le ha poi incluse nella dichiarazione annuale (come potrebbe verificarsi nel caso in cui i controlli della polizia giudiziaria sono intervenuti successivamente alla ricezione delle fatture, ma anteriormente alla presentazione della dichiarazione). La disciplina derogatoria mira ad evitare solo che per la medesima operazione in frode si giunga a sanzionare l'utilizzatore due volte: una volta in quanto ha portato in contabilità e utilizzato in dichiarazione le fatture irregolari e l'altra in quanto ha concorso con l'emittente delle fatture medesime. La Corte ha ritenuto infondata l'interpretazione che esamina la fattispecie ex aa. 2 e 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 avendo riguardo al profilo meramente soggettivo rappresentato dalla identità delle persone chiamate a rispondere dei due reati. Ciò che l'art. 9, citato, intende evitare non è, in sé la "doppia" punibilità della medesima persona fisica per la gestione delle medesime fatture, ma la punibilità della medesima persona, una volta a titolo diretto per la propria condotta di utilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti e una seconda volta per concorso morale nella diversa e autonoma condotta posta in essere dall'emittente con cui ha preso accordi. Sulla base di queste premesse, dunque la Corte ha affermato il seguente il*

¹⁹ SS.UU: n. 27/2000 "La ratio legis, ovvia e trasparente, è quella di evitare la vanificazione della strategia abolitrice del modello di reato prodromico mediante la generalizzata applicazione dell'art. 56 cod. pen. (Relazione governativa, par. 3.1.5), potendosi altrimenti sostenere che la propedeutica registrazione in contabilità o la detenzione a fine di prova di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, accertate nel corso del periodo d'imposta, siano teleologicamente dirette in modo non equivoco alla successiva dichiarazione fraudolenta, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato; s'intende in tal modo favorire nell'interesse dell'erario la respiscenza, anche se non spontanea, del contribuente, il quale di fronte a un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta sarà portato a presentare una dichiarazione veridica e conforme alle risultanze della verifica fiscale per sottrarsi alla responsabilità penale.

principio: *“la disposizione prevista dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 9, contenente una deroga alla regola generale fissata dall'art. 110 c.p., in tema di concorso di persone nel reato, esclude la rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore nelle condotte del diverso soggetto emittente, ma non trova applicazione quando la medesima persona proceda in proprio sia all'emissione delle f.o.i. sia alla loro successiva utilizzazione”*. A dimostrazione della correttezza di tale interpretazione i giudici hanno richiamato il *regime applicabile all'ipotesi in cui l'amministratore della società utilizzatrice porti in contabilità una o più fatture per operazioni inesistenti emesse da una ditta individuale di cui egli stesso è legale rappresentante*. *“Un'impropria lettura dell'art. 9, citato, condurrebbe ad affermare che la condotta di emissione di f.o.i. D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ex art. 8, non può essere coperta da responsabilità penale, attesa l'identità del legale rappresentante del soggetto emittente e di quello utilizzatore, in ciò confondendo nell'unicità della persona fisica i diversi livelli di responsabilità giuridica che debbono, invece, essere tenuti distinti. Senza omettere di rilevare che in tale ipotesi sarebbe impossibile individuare un criterio fondato su basi obiettive per definire quale delle due condotte, di emissione e di utilizzazione, dovrebbe "cedere" rispetto all'altra e risultare non sanzionabile penalmente. Viceversa, una più corretta interpretazione deve condurre a ritenere la persona responsabile sia della condotta di emissione sia della diversa condotta di utilizzazione, con evidentemente probabile applicazione dell'istituto della continuazione fra i due reati ex art. 81 cpv. c.p.”*. Del resto, secondo il dato letterale dell'articolo 9, co.1 lettera b) del decreto è *esclusa la responsabilità a titolo di concorso solo per chi si avvale (si noti) effettivamente del falso documento, ma non in quello in cui lo stesso decida di non utilizzarlo*.

La giurisprudenza ha individuato, infine, un'altra *eccezione al principio di non sussistenza ex lege del concorso di persone tra chi versa rispettivamente nelle ipotesi delittuose di cui agli artt. 2 e 8 del D.L.vo n. 74 del 2000*. Essa riguarda la *ricorrenza di un sodalizio associativo, costituito da più persone organizzatesi per commettere entrambi i reati suddetti*: l'esclusione legislativa del concorso personale nei reciproci reati ex artt. 2 e 8 del decreto non può, si è stabilito, essere ritenuta ostativa alla configurabilità del delitto associativo (Cass. sez. III, 28 settembre 2005, n. 34678, Rossetti).

§ 7.4. La dichiarazione infedele mediante altri artifici

L'articolo 3 del decreto prevede: *“Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, commette reato chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: – l'imposta evasa è superiore a 30.000 euro (con riferimento a ciascuna delle singole imposte);*

– l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque è superiore a 1 milione di euro”.

Si tratta di un *reato proprio*, potendo esser commesso unicamente da soggetti non solo *tenuti alla presentazione delle dichiarazioni fiscali di interesse penale* (non diversamente dai reati ex a. 2 e 3 e 5 del decreto) ma altresì *vincolati alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie* (cfr. Cass., III, n., 46785/2011). E' poi l'*articolo 13²⁰ del d.p.r. n. 600/73* che indica i soggetti appartenenti a questa categoria più ristretta, sinteticamente individuabile negli *imprenditori commerciali*, negli *esercenti arti e professioni*, nei *rappresentanti negoziali e legali degli imprenditori*, negli *amministratori delle società e degli enti*. L'*articolo 2214 del codice civile* indica le scritture contabili obbligatorie, segnalando il libro giornale ed il libro degli inventari, unitamente alle “*altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa*”, in gran parte individuate dagli *articoli da 14 a 22 del d.p.r. n. 600/73* (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) e dagli *articoli da 23 a 25 del d.p.r. 633/1972* (istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto).

§ 7.5. La dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione

Ai sensi dell'**articolo 4** del decreto “1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, e' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa

²⁰ Art. 13. Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili

Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo:

- a) le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, (*nonché' i trust*,)) che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597;
- d) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del decreto indicato alla lettera precedente.

Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli articoli 19 e 20:

- e) le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'art. 49, commi primo e secondo del decreto indicato al primo comma, lettera c);
- f) le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'art. 5, lettera c), del decreto indicato alla precedente lettera;
- g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, (*nonché' i trust*,)) che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

I soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte a titolo di acconto sui compensi corrisposti, di cui al successivo art. 21, devono tenere le scritture ivi indicate ai fini dell'accertamento del reddito dei percipienti.

I soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'art. 28, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, svolgono attività di allevamento di animali, devono tenere le scritture contabili indicate nell'art. 18-bis.

e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila;
b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, e' superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, e' superiore a euro due milioni". In base all'**articolo 5** del decreto "1. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto".

Si tratta di *reati propri*, il primo a condotta commissiva, l'altro di contegno omissivo. L'individuazione dei possibili autori "tipici" scaturisce dalla considerazione delle previsioni degli *articoli 1, co.1 lettera c) del decreto legislativo n 74/2000, 1 e ss del d.p.r. n. 917/1986* (testo unico delle imposte sui redditi), *1 e ss d.p.r. n. 600/73, 1 e ss d.p.r. n. 633/1972*. In via di estrema sintesi, rimandando ai riferimenti normativi anzidetti per il miglior dettaglio ed i casi di esonero, si tratta delle *persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che quivi hanno il possesso di redditi in denaro o in natura specificamente individuati (redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente o autonomo, di impresa e redditi diversi), i legali rappresentanti delle persone fisiche legalmente incapaci, i rappresentanti legali e gli amministratori di s.p.a., di s.a.p.a., di s.r.l. di cooperative nonché di enti ad esse equiparate, gli eredi del contribuente per le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato prima della morte del dante causa, coloro che hanno effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti o professioni nonché le importazioni assoggettate ad IVA.*

Qualche notazione in merito alla condizione soggettiva del **possessore di proventi illeciti** e all'esistenza di un dovere penalmente sanzionabile a suo carico per l'evenienza di presentazione di dichiarazioni infedele o di omissione di dichiarazioni fiscali, ove, rispettivamente, siano integrate le soglie ex aa. 4 e 5 del decreto. In base all'*articolo 14, co. 4 legge n. 537/1993* "nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria". Ai sensi dell'*articolo 36, co. 34 bis D.L. n. 223/2006* (convertito con modificazioni dalla legge n. 248/2006) "in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano

classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi”.

Prima dell'entrata in vigore di queste norme, le Sezioni Unite della Cassazione (n. 2798/2004) avevano sostenuto che *“i proventi del reato non costituiscono "reddito", sicché le norme che al "reddito" o ai "redditi" collegano il prelievo fiscale non sono ad essi applicabili. Tuttavia quando si tratti di cose ricomprese nell'ambito di operatività dell'istituto della confisca facoltativa, le stesse, qualora la confisca non sia disposta o perché il giudice si è avvalso del potere discrezionale spettantegli al riguardo ovvero per l'esistenza di un divieto posto dalla legge (come accade nell'ipotesi di patteggiamento), perdono il carattere di illiceità ed in quel momento diventano ricchezza lecita aggredibile dal fisco, con le conseguenti implicazioni, quali, ad esempio, la necessità di dichiararla e di rispettare le disposizioni sulla "trasparenza", previste dal comma sesto dell'art. 1 del D.L. n. 429 del 1982, convertito in legge n. 516 del 1982 (ciò a proposito di una fattispecie in cui il P.M. ricorrente assumeva che l'imputato, accusato del reato di riproduzione abusiva di musicassette, avrebbe dovuto rispondere anche della contravvenzione prevista dalla norma summenzionata per non aver tenuto in relazione alla predetta attività, le scritture contabili obbligatorie indicate nella detta norma; la Cassazione ha respinto il ricorso sulla scorta del principio di cui in massima e sul rilievo che le musicassette, costituenti l'unica "ricchezza" conseguente all'attività illecita, erano state confiscate).*

Con successiva pronuncia (III, 7713/1997) la Corte di Cassazione è tornata sui suoi passi ed ha statuito che *“la tassabilità o meno dei proventi da illecito penale è stata risolta legislativamente con l'entrata in vigore della Legge 24 dicembre 1993, n.537: secondo l'art. 14, comma 4, fra le categorie di redditi tassabili classificate nell'art.6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, "devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale".* Trattasi di norma interpretativa, non innovativa, poiché la disposizione legislativa del 1993 non modifica né altera quelle del testo unico del 1986, ma ne precisa semplicemente il significato possibile, chiarendo che il presupposto dell'imposta è il possesso di redditi classificabili nelle menzionate categorie, anche provenienti da attività illecite, sempre che il possesso non venga meno per provvedimenti di carattere ablatorio (sequestro o confisca). Tale interpretazione autentica può applicarsi anche per i proventi illeciti acquisiti prima dell'entrata in vigore della citata Legge n.537 del 1993, giacché non si tratta tanto di applicare retroattivamente la legge interpretativa, quanto piuttosto di applicare correttamente la legge interpretata, sicché l'interpretazione autentica del legislatore è applicabile

anche se meno favorevole all'imputato di una interpretazione giurisprudenziale precedente²¹.

Due successive sentenze della Terza Sezione penale della Cassazione hanno confermato quest'ultimo orientamento. In base alla sentenza n. 7411/2010 "sussiste il reato di omessa dichiarazione dei redditi ai fini Irpef (art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000), qualora l'evasione di imposta riguardi redditi provenienti da illecito penale (nella specie attività distrattiva dalle disponibilità finanziarie della società fallita), in quanto secondo l'interpretazione autentica fornita dall'art. 14, comma quarto, della legge n. 537 del 1993 con riguardo al testo unico sulle imposte dei redditi n. 917 del 1986, tra le categorie di redditi tassabili classificate nell'art. 6, comma primo, devono intendersi ricompresi anche i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo; i redditi provento di attività illecite rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 6, comma primo, lett. f) del suddetto testo unico n. 917 del 1986, come attesta l'art. 14, comma quarto, della legge n. 537 del 1993, oggetto di interpretazione autentica da parte dell'art. 36, comma quarto bis, del D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni nella L. n. 248 del 2006". In virtù della sentenza n. 42160/2010 "integra il delitto punito dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 l'omessa dichiarazione dei redditi derivanti dall'attività di sfruttamento dell'altrui prostituzione, in quanto ogni provento, anche illecito, costituisce reddito tassabile, la cui mancata indicazione nella dichiarazione annuale costituisce reato" (in motivazione la Corte ha ulteriormente affermato che il "costo" sostenuto dallo sfruttatore per il pagamento dei compensi alle prostitute, essendo illecito, non è detraibile al fine di escludere il raggiungimento della soglia di punibilità prevista dalla legge).

Quest'ultima lettura giurisprudenziale ha solide fondamenta normative, ma non paiono del tutto prive di ragionevolezza (e di qualche argomento serio) alcune notazioni critiche ad essa rivolte, che evidenziano la sua *tensione irrisolta con il principio generale del nemo tenetur se detegere*. Specie, merita segnalarlo, in caso di proventi e/o introiti di attività non semplicemente irregolari (cioè consentite dall'ordinamento a date condizioni, quali il rilascio dell'autorizzazione amministrativa) ma addirittura *intrinsecamente illecite* (si pensi al "guadagno" del ladro, del rapinatore o dell'estorsore).

Non pare questa l'occasione per complicare l'esposizione con altre difficili questioni, che attengono a peculiari condotte, più che alla posizione soggettiva di

²¹ Nella specie, relativa a rigetto di ricorso, la S.C. ha inoltre osservato che il quesito sulla retroattività di una interpretazione autentica più sfavorevole è un quesito mal posto, che nasconde un problema diverso e reale: quello dell'errore scusabile sulla legge penale ex art. 5 cod.pen. così come modificato dalla nota sentenza n.364 del 1988 della Corte Costituzionale. L'imputato potrebbe dedurre infatti di essersi incolpevolmente attenuto all'interpretazione più favorevole della norma penale, sulla base della giurisprudenza costante o prevalente, poi smentita dalla legge interpretativa più sfavorevole (specifico motivo non dedotto dal ricorrente, ma doverosamente esaminato d'ufficio e ritenuto, nella specie, privo di fondamento).

chi le tiene. Molto sarebbe da dire in merito alla definizione “in chiave tributaristica”, o meno, della nozione penale di “*elementi passivi fittizi* (si pensi al particolare trattamento fiscale di spese o componenti negative derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in stati o territori diversi da quelli individuati del DM emanato ai sensi dell’articolo 168 bis del TUIR ovvero alla definizione di diversi valori normali delle componenti del reddito derivanti da operazioni con società con cui sussistono variegati rapporti di controllo non residenti nel territorio dello Stato), ovvero i *limiti della rilevanza penale dell’elusione fiscale* (o per meglio dire, dell’inopponibilità fiscale di specifici atti, fatti e negozi privi di valide ragioni economiche dirette ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzione di imposte o rimborsi altrimenti indebiti). Quello che si può riconoscere sin d’ora è che se esistono ragioni di politica criminale che hanno indotto il legislatore a criminalizzare specifici comportamenti, individuando particolari “posizione” soggettive, giuridiche o di fatto, per salvaguardare beni giuridici fiscali, non minori paiono esisterne per contrastare “a viso aperto” e con norme predeterminate (senza ricostruzioni postume di principi generali non scorti prima e di mutevole destino) i “nuovi” sistematici utilizzatori, “accorti” o “distorti” (allo stato non pare forzato ancora parlarne nei termini di legittimi punti di vista...) delle possibilità di risparmio fiscale offerte dall’ordinamento. Chissà che l’attuazione della delega fiscale (legge n. 23/2004), non ci consegni un nuovo autore tipico di reato proprio: l’**elusore fiscale**.

§ 7.6. Occultamento o distruzione di documenti contabili

In virtù dell’articolo 10 del decreto, “salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni 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”.

Si tratta di *reato comune*, realizzabile anche da chi non è obbligato per legge alla tenuta ed alla conservazione delle scritture contabili obbligatorie, a prescindere dal previo accordo con il contribuente titolare dei documenti contabili. Minoritaria dottrina²², invece, assume che solo i soggetti obbligati alla tenuta ed alla conservazione possono consumare il reato, ammettendo un concorso dell’extraneus per aver determinato o agevolato la condotta del soggetto proprio. Fuori di questa ipotesi ammettendo solo il reato ex a.490 c.p.

²² F. Furia, *il delitto di occultamento o distruzione di scritture contabili e altri documenti*, in Boll. trib., 1985, p. 16

§ 7.7. I reati di omesso versamento

In base all'*articolo 10 bis* del decreto “è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”. L'*articolo 10 ter* del decreto sanziona con la stessa pena “chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successiva”.

Si tratta di *reati propri*. Possibili soggetti attivi del delitto di omesso versamento delle ritenute certificate ex *a. 10 bis del decreto* possono essere solo i *sostituti di imposta*, secondo le previsioni degli articoli 23, 26, 28 e 29 del titolo III (“ritenute alla fonte”) del d.p.r. n. 600/1973 ossia i soggetti che, erogando un reddito, secondo la disciplina tributaria, assumono su di sé l'obbligo di operare la cd. ritenuta alla fonte (ovvero di trattenere una percentuale di quanto corrisposto con obbligo del successivo trasferimento all'Erario) e di versare il tributo in luogo del soggetto passivo. In particolare, il sostituto d'imposta (persona fisica o giuridica che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, dei quali è debitore, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, art. 64 d.p.r. n. 600/73), per adempiere a tale obbligazione trattiene somme di denaro – di cui ha la materiale disponibilità, che deve al soggetto passivo e che costituiscono per costui reddito (sostituito) - in misura pari all'imposta da questi dovuta, per poi versarle al fisco a tale titolo (meccanismo della ritenuta alla fonte, artt. 23 e ss. d.p.r. n. 600/73). Il sostituto certifica l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali ed assistenziali. Egli è tenuto a consegnare la certificazione entro il termine previsto dall'art. 4 d.p.r. n. 322/98 ed a presentare annualmente una dichiarazione contenente l'indicazione dei compensi erogati sotto qualsiasi forma e le ritenute alla fonte operate; il sostituto, dal canto suo, è liberato dall'obbligazione tributaria, in misura diversa a seconda che la sostituzione avvenga a titolo di imposta o di acconto.

Ove sostituto di imposta sia una persona giuridica, il soggetto obbligato al versamento delle ritenute è l'amministratore, il liquidatore o il legale rappresentante. Tale adempimento è *trasferibile* attraverso una *delega* a favore di terzo (dipendente o consulente), ma la Cassazione (III, n. 27720/2012) ha individuato chiari limiti a tale trasferimento: a) in assenza di una *delega formale*, l'obbligo di adempiere, seppure tramite terzi incaricati, permane in capo al legale rappresentante, che deve rispettare in modo puntuale e tempestivo rispetto gli adempimenti senza attendere l'accertamento dell'omissione ad opera dell'ente pubblico; b) la logica e giuridica *impossibilità per il consulente di sostituirsi all'imprenditore nell'adozione delle scelte conseguenti alla invocata "carezza di liquidità"* ovvero alle priorità che penalizzerebbero il puntuale rispetto degli

obblighi previdenziali e comporterebbero una consapevole dilazione dei relativi pagamenti. Ad essi si potrebbero aggiungere i noti limiti della sussistenza in capo al delegato delle *qualità professionali* necessarie per eseguire correttamente l'incarico, la *disponibilità di mezzi adeguati* e la *formalizzazione scritta* dell'incarico.

Pare debba escludersi dal novero dei soggetti attivi il *curatore fallimentare*, non tenuto ad operare la ritenuta alla fonte. L'unica eccezione attiene all'evenienza in cui il curatore sia autorizzato l'esercizio temporaneo dell'impresa, assumendo in tal caso gli obblighi gravanti sull'imprenditore.

Il delitto di omesso versamento dell'IVA previsto dall'articolo 10-bis del decreto può essere commesso solo dai *soggetti obbligati alla contribuzione IVA*, individuabili alla stregua del titolo I del d.p.r. n. 633/1972.

Secondo i noti approdi giurisprudenziali (tra esse cfr. Cass. Pen. III, 23425/2011) i reati in argomento possono essere consumati *dall'amministratore di fatto*.

Anche l'*extraneus* può concorrere nei reati in analisi, nella forma dell'istigazione o della determinazione, ovvero può commettere solitariamente il reato nell'evenienza in cui essendo stato delegato all'adempimento, all'insaputa del committente, non vi provveda (errore determinato dall'altrui *inganno* ex a. 48 c.p.).

I reati in commento si consumano a consistente distanza di tempo dal momento in cui è stata realizzata l'omissione del versamento secondo le scansioni di rilievo amministrativo ovvero in cui è sorto il presupposto impositivo: per i delitti ex a. 10-bis citato, alla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta (attualmente, il 31 luglio di ciascun anno), purché, operate le ritenute, siano state rilasciate le relative certificate e raggiunto il limite soglia previsto dalla legge; per il delitto ex a. 10-ter citato, alla scadenza del termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successiva (27 dicembre di ogni anno), anche in tal caso ove superato il limite soglia previsto dalla legge.

Specie nel contesto dell'impresa societaria, questo ampio *divario temporale* può importare la necessità di valutare situazioni non agevolmente inquadrabili negli istituti della dogmatica tradizionale, pur afferendo principalmente al tema dell'elemento soggettivo. Non pare fuorviante parlarne in tema di posizioni soggettive, pur avendo presente che non si propone la tematica quale prospettazione di un tipo di autore di tali violazioni.

Si pensi all'ipotesi in cui allo scadere del termine lungo (ossia quello di rilievo penale) per l'adempimento utile ad evitare il perfezionamento del reato, il soggetto non si trova più nella condizione di disporre dei beni dell'impresa. Sia che

ciò sia imputabile a cessazione dalla carica (per normale avvicendamento o per avvenuta sostituzione da parte di curatore o commissario, nel contesto di procedure concorsuali), sia che sia ascrivibile ad intervenuta crisi di liquidità. Proprio in periodi di accentuazione della crisi economica l'inadempimento rispetto ai doveri contributivi e tributari (in particolare in materia di IVA) costituisce consueta forma di "autofinanziamento" delle imprese.

In tema di **crisi finanziaria o di liquidità**, merita premettere che la dottrina ha individuato il criterio distintivo delle due figure delineate dall'art. 45 c.p. evidenziando il carattere della *imprevedibilità* del *caso fortuito* e della *irresistibilità* della *forza maggiore* (la *vis maior* in presenza della quale l'agente *non agit, sed agitur*). Sul punto, la giurisprudenza (Cass. pen., IV, 21/04/1980) ha notato che "mentre il caso fortuito consiste in un quid imponderabile ed imprevedibile che s'inserisce d'improvviso nell'azione del soggetto soverchiando ogni possibilità di resistenza e di contrasto, la forza maggiore si concreta in un evento derivante dalla natura o dall'uomo che, pur se preveduto, *non può essere impedito* (*vis maior cui resisti non potest*)".

La *giurisprudenza di merito* ha offerto alcune aperture alla considerazione penalistica della **crisi di liquidità**, più sotto il profilo del dolo, che della forza maggiore, sovente evocata dalle difese nei processi penali, escludendo che l'assenza di mezzi economici possa permettere di identificare la volontà dell'omissione, pur nella consapevolezza di essa. In effetti, detta illiquidità può derivare da situazioni variegata, non tutte sotto il controllo del contribuente, quali l'improvviso default di un cliente, l'inatteso blocco di una erogazione, non ultimo, il tardivo adempimento da parte della Pubblica Amministrazione. Si segnalano due pronunce dell'ufficio GIP di Milano (dell'1.10.2012 e del 7.1.2013) che hanno condotto all'*esclusione del dolo*, in presenza di situazioni di grave crisi per mancato incasso di rilevanti crediti nei confronti della Pubblica Amministrazione. Parimenti è a dirsi per la pronuncia del GIP di Firenze del 10.10.2012 rispetto ad omesso versamento di IVA. Con riferimento ai reati tributari di *omesso versamento* delle imposte, la forza maggiore ha trovato spazio in una parte della giurisprudenza di merito (si segnalano Trib. di Milano, 22/5/2013, Trib. Roma, 7/5/2013, Uff. indagini preliminari Milano, 19/09/2012, Uff. indagini preliminari Firenze, 27/07/2012, Uff. indagini preliminari Milano, 17/04/2012, Trib. Milano, 28/04/2012), in cui peraltro essa è spesso stata avvicinata alla categoria della *inesigibilità*, causa ultralegale di esclusione della colpevolezza, sgradita alla giurisprudenza della Suprema Corte (considerando la presenza di ipotesi di esclusione della colpevolezza normativamente codificate, quali gli artt. 45, 46, 54, 384 c.p.). Secondo la dottrina il fondamento della loro previsione sta nella permanenza, in seno alla colpevolezza, dell'esigibilità del comportamento doveroso, dovendo la volontà formarsi in circostanze di fatto normali e tali da consentire un fisiologico processo motivazionale e decisionale, cosicché, in loro presenza, il comportamento conforme può e deve essere preteso in quanto oggettivamente esigibile.

La *Corte di Cassazione*, come si accennava, si è mostrata *rigorosa*, specie rispetto alle prospettazioni di un possibile rapporto di identificazione tra forza maggiore e situazione di crisi finanziaria. Per il delitto ex a. 10 bis del decreto, anche di recente (Cass., III, 37528/2013), ha richiamato il risalente principio già espresso in tema *di omesso versamento delle ritenute previdenziali, per cui non assume alcuna rilevanza lo stato di dissesto dell'impresa*. “Lo stato di dissesto dell'imprenditore - il quale prosegue ciononostante nell'attività d'impresa senza adempiere all'obbligo previdenziale e neppure a quello retributivo - non elimina il carattere di illiceità penale dell'omesso versamento dei contributi. Infatti, i contributi non costituiscono parte integrante del salario ma un tributo, in quanto tale da pagare comunque ed in ogni caso, indipendentemente dalle vicende finanziarie dell'azienda. Ciò trova la sua "ratio" nelle finalità, costituzionalmente garantite, cui risultano preordinati i versamenti contributivi e anzitutto la necessità che siano assicurati i benefici assistenziali e previdenziali a favore dei lavoratori. Ne consegue che la commisurazione del contributo alla retribuzione deve essere considerata un mero criterio di calcolo per la quantificazione del contributo stesso” (cfr. Cass.pen., III, n.11962/1999). Sullo stesso tema, la *Corte Costituzionale* aveva già escluso la denunciata *irragionevolezza di un obbligo di versamento penalmente sanzionato perdurante anche nello stato di dissesto dell'impresa*, sottolineando come l'obbligo in parola concerne somme trattenute sulle retribuzioni dei dipendenti che il datore di lavoro versa all'Inps, sostituendosi ad essi e si sostanzia, quindi, nel dovere di non trattenere per sé somme di pertinenza dei prestatori e dell'istituto previdenziale (Corte Cost., Ord. 22/07/1996, n. 274).

Le *Sezioni Unite della Cassazione*, con due coeve pronunce, proprio sul *tema* dell'elemento soggettivo dei reati ex a. 10-bis e 10 ter d.lgs. n. 74/2000, ha mosso nella analisi osservando che i reati in esame sono punibili a titolo di dolo generico, per considerare: “mentre, invero, molte delle condotte penalmente sanzionate dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questa specifica direzione della volontà illecita non emerge in alcun modo dal testo dell'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000. Per la commissione del reato, basta, dunque, la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato. Tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia dei cinquantamila euro, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore. La prova del dolo è insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi. Il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello della erogazione degli emolumenti ai collaboratori. *Ogni qualvolta il sostituto d'imposta effettua tali erogazioni, insorge, quindi, a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria*

applicazione, *estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale* (SSUU, n. 37425/2013)”. Parimenti per la commissione del reato ex a. 10 ter del decreto, la Suprema Corte ha notato: “basta, dunque, la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato. Tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia di Euro cinquantamila, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore. La prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di Euro cinquantamila, entro il termine lungo previsto. *Il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale* (SS.UU., 37424/2013)”. Per entrambe le sentenze e le diverse tipologie di reato, quindi, *non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta.*

A dispetto di una serie di negazioni consecutive che connotano la frase appena ricordata e che paiono essenzialmente capaci di disorientare l'interprete, proprio quest'ultimo passaggio delle pronunce costituisce una parziale apertura ad una qualche più intensa considerazione penalistica della situazione di crisi economica del soggetto attivo, anche se le stesse sentenze sottolineano l'esclusione del rilievo scriminante delle impreviste difficoltà economiche in sé considerate (cfr. Cass. Pen., III, n. 10120/2011, Provenzale). Infatti, se non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità al momento della scadenza del termine lungo, “*ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta*”, ragioni di coerenza del più ampio argomentare, impongono di ritenere che la Corte aprendo qualche spazio di considerazione per atteggiamenti autenticamente colposi, pur ritenendo parificata a scelta volontaria non scusante l'atteggiamento riconducibile al dolo eventuale.

Una recente pronuncia della Corte di Cassazione (Cass., III, n. 5905/2014) ha *valorizzato proprio questo passaggio*, esaminando le prospettazioni difensive che individuano la crisi finanziaria quale causa di forza maggiore o condizione di esclusione del dolo tipico dei reati di omesso versamento delle ritenute.

Confrontandosi con la concisa frase della corte territoriale ("*che pagate le retribuzioni nette l'appellante non abbia avuto disponibilità per i versamenti delle ritenute è cosa priva di rilievo*"), la Corte di Cassazione ha osservato che, se intesa in rapporto al dettato dell'articolo 45 c.p., essa manifesta una violazione di legge,

poiché non può essere irrilevante la causa della indisponibilità del denaro occorrente ai versamenti delle ritenute. L'esimente della forza maggiore configura una ipotesi generale in cui la causa della condotta criminosa non è attribuibile a chi materialmente espleta la condotta stessa: *anche nel reato di cui all'articolo 10 bis d.lgs. 74/2000, pertanto, non può escludersi in assoluto che la omissione possa derivare in toto da una causa di forza maggiore*, la quale, tenuto conto della conformazione del reato, ragionevolmente può anche configurarsi, a seconda dei casi concreti, in una *imprevista e imprevedibile indisponibilità del necessario denaro non correlata in alcun modo alla condotta gestionale dell'imprenditore*. Per dare maggior concretezza all'argomento, si potrebbe pensare, a titolo esemplificativo, al caso del contribuente che, in prossimità della scadenza del termine lungo, patisca ad opera di dipendente di banca infedele inaspettata appropriazione delle sole risorse finanziarie, senza riuscire a conseguire il tempestivo ristoro dell'ammacco subito. Ipotesi eccezionale, ma forse compatibile con l'ipotesi ex a. 45 c.p.

Prendendo atto della possibile bivalenza della crisi finanziaria quale causa di asserita carenza del dolo generico, la Corte di Cassazione ha ricordato come nella analisi dedicata all'articolo 10 bis d.lgs. 74/2000 dalle Sezioni Unite (28 marzo 2013 n.37425), dopo avere dato atto dell'esistenza di uno "spazio di condotta virtuosa" consentito al soggetto fino alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale (rilievo attinente al periodo d'imposta antecedente all'entrata in vigore della norma ma valevole su un piano generale), è stato ammesso che *"in relazione alle singole fattispecie concrete, possono venire in rilievo elementi tali da condurre, anche per questioni collegate al divario temporale fra il momento di effettuazione delle ritenute e l'introduzione della norma penale, all'esclusione dell'elemento soggettivo del reato"*. Quanto viene così prospettato per l'ipotesi di una mancata previsione/prevedibilità delle conseguenze della propria condotta di sostituto d'imposta in rapporto all'introduzione di un illecito penale prima inesistente, vale per la fattispecie collocata nel momento cronologico in cui il divario si configura. Se, infatti, *"la prova del dolo è insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto"*, come osservano ancora le Sezioni Unite, *"ciò non impedisce che, in casi concreti, a tale elemento oggettivo del reato non corrisponda l'elemento soggettivo della coscienza e volontà di omissione dei versamenti, non essendosi verificata alcuna scelta inidonea a "non far debitamente fronte" agli obblighi di legge, cioè - a prescindere dalla sussistenza o meno, quindi, di una scriminante e rimanendo sul piano strettamente soggettivo - non risultando dimostrata una consapevole volontà criminosa in chi ha omesso i versamenti laddove, nel tempo prodromico al rilascio suddetto, la sua condotta gestoria non ha rappresentato una scelta consapevole nel senso dell'astensione da un adeguato piano di accantonamento organizzativo che consentisse poi l'adempimento dell'obbligo divenuto penalmente rilevante"*. Su questo piano la Corte di Cassazione richiama i più preziosi rilievi in tema di elemento soggettivo riscontrabili nella pronuncia delle SS.UU del 28 marzo 2013 n. 37425: *"mentre il*

debito tributario è collegato con quello della erogazione degli stipendi ai sostituiti (per cui quando il sostituto d'imposta effettua le erogazioni insorge a suo carico "l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario" per poter adempiere l'obbligazione tributaria), *"l'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta...di non far debitamente fronte alla esigenza predetta"*.

Premesso, allora, che *una condotta di mancato accantonamento mese per mese al momento della erogazione degli stipendi ai dipendenti non è già di per sé penalmente rilevante, poiché l'organizzazione previdente del datore di lavoro deve configurarsi "su scala annuale"*, ovvero più ampia ma anche più elastica, come il notorio insegna essere proprio della gestione a medio termine di una impresa, quel che le Sezioni Unite prospettano - sottolineandone appunto la necessità di adeguatamente dimostrarlo - è *l'eventualità, rilevante ai fini di escludere la colpevolezza, che sia intervenuta una crisi di liquidità al momento della scadenza del termine lungo, crisi non derivante dalla scelta del datore di lavoro-sostituto d'imposta "di non far debitamente fronte" al suo obbligo organizzativo. È in tale ipotesi, allora - tenuto conto dell'epoca in cui si è concretizzato il fatto oggetto di imputazione nel caso de quo -, che difetta il dolo, e ciò deve essere oggetto di puntuale dimostrazione.*

Al riguardo i giudici di legittimità osservano che, qualora eserciti il suo diritto di difesa adducendo la carenza dell'elemento soggettivo, pur non avendo l'imputato onere probatorio, si esige che egli adempia uno *specifico onere allegatorio*. "Invero, non essendo possibile dimostrare un elemento negativo se non è convertibile in specifici elementi positivi da cui desumerlo (e quindi la dimostrazione dell'assenza del dolo direttamente quale prova negativa sarebbe probatio diabolica) in un caso del genere l'imputato ha onere di allegare indicando all'ufficio gli elementi necessari all'accertamento di fatti ignoti che siano idonei, ove riscontrati, a volgere il giudizio in suo favore (così da ultimo Cass. sez. II, 7 febbraio 2013 n. 20171; conformi Cass. sez. I, 11 novembre 1988-11 novembre 1989 n. 15493 e Cass. Sez. IV, 2 ottobre 1987 n. 11810; sull'onere di allegazione dell'imputato cfr. pure Cass. sez. VI, 21 marzo 2012 n. 18711 e Cass. sez. IV, 16 dicembre 2011-21 febbraio 2012 n. 6854; sul suo esonero dall'onere probatorio v. altresì Cass. sez. III, 11 gennaio 2008 n. 8372)".

A ben considerare, parlando di *'organizzazione previdente'* e di doverosa capacità dell'imprenditore di *'far debitamente fronte ai propri obblighi organizzativi'*, l'assenza della quale precluderebbe di sfuggire ad un giudizio di responsabilità e la cui dimostrazione permetterebbe di evitare, la Corte di Cassazione sembra evocare concetti più consoni ad un illecito a struttura colposa, anziché ad una fattispecie dolosa quale quella in esame.

Le prime pronunce di merito che hanno introdotto il riconoscimento giudiziale della “crisi economica” quale causa di non punibilità governavano *peculiari fattispecie concrete*. Si pensi all’evenienza del *liquidatore o del nuovo amministratore, intervenuti nella gestione della società a ridosso della scadenza del termine penale per il versamento delle imposte*, in difetto di accantonamento da parte dei precedenti amministratori all’epoca in cui avevano corrisposto i compensi ai sostituiti.

In termini di possibile assenza di responsabilità per il reato ex a. 10 ter del decreto (omesso versamento IVA), meno evidenti di quanto abitualmente si sia portati a ritenere, sono *le fattispecie nelle quali ricorre l'improvviso mancato pagamento da parte di un debitore dell'impresa quale la Pubblica Amministrazione o nel ritardo nell'erogazione di fondi pubblici*. In questi casi, infatti, in presenza di fatture nei confronti della pubblica amministrazione, anche in base all'art. 6, comma 5, D.P.R. 633/72²³, l'I.V.A. diviene esigibile all'atto del

²³ Art. 6. **Effettuazione delle operazioni.** **1. Le cessioni di beni** si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai numeri 1) e 2) dell'art. 2, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione. **2.** In deroga al precedente comma l'operazione si considera effettuata: a) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo; b) per i passaggi dal committente al commissionario, di cui al n. 3) dell'art. 2, all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario; c) per la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, di cui al n. 5) dell'art. 2, all'atto del prelievo dei beni; d) per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione. d-bis) per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, alla data del rogito notarile; d-ter) LETTERA ABROGATA DAL D.L. 30 DICEMBRE 1991, N.417, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 6 FEBBRAIO 1992, N. 66. **3. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.** Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese. PERIODO SOPPRESSO DALLA L. 15 DICEMBRE 2011, N. 217. **4.** Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento. **5. L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile** nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta e' versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo. **Tuttavia per le cessioni** dei prodotti farmaceutici indicati nel numero 114) della terza parte dell'allegata tabella A effettuate dai farmacisti, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui al quarto comma dell'articolo 4, nonché per **quelle fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo.** **6.** Per le cessioni di beni ((di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b)), l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione. Per le prestazioni di servizi effettuate dagli autotrasportatori di cose per conto di terzi iscritti nell'albo di cui alla legge 6 giugno 1974, n. 298, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni di cui al primo periodo. **7.** In deroga al terzo e al quarto comma, le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto

pagamento dei relativi corrispettivi. Se vi è assenza di liquidità per procedere ai versamenti IVA, dunque, significa che l'imprenditore non ha accantonato l'imposta ricevuta, ma l'ha utilizzata (pur non potendo vantare alcun diritto su di essa) per consapevole autofinanziamento non bancario. Diversamente, invece, nel caso di omesso versamento dell'IVA connessa alle evenienze in cui, a fronte dell'emissione delle fatture, non vi sia necessario adempimento del debitore, poiché in tal caso il contribuente potrebbe essere chiamato a versare IVA su somme in realtà non ancora (o mai) riscosse.

In altri termini, se in materia di omesso versamento delle *ritenute* il giudice deve valutare la condotta del contribuente anche considerando che questi può contare solo sulle *proprie risorse* per adempiere all'obbligazione tributaria, nel caso dell'omesso versamento dell'IVA, invece, a sfavore del contribuente inadempiente milita il fatto che lo stesso ha sovente *speso il denaro ricevuto dal terzo*, cessionario o committente, a titolo di imposta sul valore aggiunto. Ciò naturalmente, nei casi in cui il terzo abbia effettivamente onorato il proprio debito nei confronti del fornitore del bene o del servizio, soggetto passivo IVA; al contrario, in caso di inadempimento del terzo, il soggetto IVA può in taluni casi trovarsi a dover versare all'erario IVA su operazioni effettuate, ma mai pagate, circostanza di cui il giudice dovrebbe tener conto al momento di valutare la rimproverabilità dell'omissione del versamento dovuta a insolvenza. Come attentamente osservato, *il problema riguarda quei soggetti che realizzano operazioni per le quali l'obbligo di versare l'IVA nasce in un momento anteriore al pagamento del corrispettivo*. Ma proprio per evitare che questi soggetti si trovino a dover versare IVA su operazioni mai pagate dal terzo cessionario o committente, l'art. 32 bis del d.l. 83/12 (Decreto Sviluppo), conv. in legge 134/12 ha previsto che i soggetti con volume d'affari non superiore a due milioni di euro hanno facoltà di optare per la liquidazione dell'IVA secondo modalità di cassa. In tal modo, l'IVA diviene esigibile solo al momento del pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente²⁴ (sul punto, si veda anche l'art. 7 d.l. 185/08, conv. in l. 2/09, abrogato proprio dall'art. 32 bis d.l. 83/12). La nuova disciplina – pur di non generale applicazione, temporalmente limitata e da opzionare²⁵ - va così ad

passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non e' ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo e' pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.

²⁴ Peraltro per i medesimi soggetti l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti dei beni o dei servizi sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi. In ogni caso il diritto alla detrazione dell'imposta in capo al cessionario o al committente sorge nel momento di effettuazione dell'operazione.

²⁵ La disciplina dell'articolo 32 bis DL 83/2012 e non si applica ai soggetti che si avvalgono di speciali regimi di applicazione dell'imposta, né a quelle operazioni poste in essere nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'imposta mediante l'inversione dell'onere contabile. L'imposta diviene, comunque esigibile dopo il decorso di un anno

affiancarsi alla disposizione di cui all'art. 26 d.p.r. 633/72, che prevede che il soggetto passivo possa portare in detrazione l'IVA applicata sull'operazione non pagata in talune, circoscritte, ipotesi di mancato pagamento del corrispettivo. Il giudice penale, pertanto, nei procedimenti per il delitto in commento dovrebbe anche vagliare se l'imputato che invochi lo stato di insolvenza quale "scusante" per non aver adempiuto all'obbligo di versamento dell'IVA, indicandone la causa nei mancati pagamenti da parte dei terzi cessionari o committenti, abbia colpevolmente ommesso di fare ricorso a tali istituti previsti dal legislatore a favore del soggetto passivo IVA.

Nell'ipotesi in cui la *mancaza di risorse dipenda dalla scelta operata dall'imprenditore in merito al debito da adempiere* (verso l'Erario o verso fornitori o dipendenti) con *esaurimento delle liquidità disponibili*, la responsabilità non pare evitabile, né richiamando l'inesigibilità, né la forza maggiore. In tale ipotesi non ricorrono i caratteri della *vis cui resisti non potest* (che, operando come violenza sulla persona, pone l'agente in una condizione di costrizione assoluta tale da far ritenere del tutto assente un comportamento umano a lui attribuibile). Resta, piuttosto, consapevole scelta imprenditoriale, preclusa ad altre categorie di contribuenti, anche nel caso in cui assistita da allegazioni e da prove di aver fatto tutto il possibile per riscuotere dai terzi i propri crediti o d'aver tentato inutilmente l'accesso al credito bancario. Ove poi non vi sia prova neppure di tali comportamenti diligenti, alcun esonero dalla responsabilità pare riconoscibile. E non tanto per elementi di scarsa diligenza (evocativi di profili colposi, privi di rilievo in un delitto con spirito doloso), quanto perché in tal caso difetta la "*irresistibilità*" della forza maggiore, permettendo il comportamento virtuoso di resistere.

Un altro caso di disallineamento tra titolare dell'obbligo tributario e soggetto gestore dell'impresa al momento della scadenza del termine "lungo" di rilievo penale è stato esaminato dalla Corte di legittimità con riferimento ad una società debitrice di Iva non versata, per importo di rilievo, sino alla presentazione della domanda di **concordato preventivo**, poi omologato dal Tribunale. Secondo i giudici di legittimità (Cass., III, 39101/2013), è *erroneo ritenere che la presentazione di una proposta concordataria e la sua approvazione ed omologazione da parte del Tribunale possa far elidere la responsabilità penale dell'amministratore della società che non ha versato quanto dovuto all'Erario ai fini degli obblighi IVA*. Il reato, infatti, che ha natura di reato omissivo a carattere istantaneo, si perfeziona con l'omesso pagamento alla scadenza del termine ed è ascrivibile all'amministratore e non all'Ente da lui amministrato, in relazione al quale, non è ravvisabile alcuna responsabilità da reato per la mancanza di una espressa previsione legislativa in tal senso. Pertanto, ogni vicenda successiva in ordine alla sistemazione delle obbligazioni tributarie dell'ente (così come di quelle

dal momento di effettuazione dell'operazione. Il limite annuale non si applica nel caso in cui il cessionario o il committente, prima del decorso del termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali. Il regime di contabilità di cassa si rende applicabile previa opzione da parte del contribuente.

altre civili), alla presenza di garanti e di controllori (il Commissario Giudiziale), non elide le conseguenze patrimoniali del delitto e la responsabilità di colui che l'ha commesso. In termini più ampi, secondo la Corte Suprema (III, 44283/2013) la *legislazione vigente impone che nel concordato preventivo il debito IVA debba essere sempre pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale, poiché la norma che lo stabilisce va considerata inderogabile e di ordine pubblico economico internazionale* (cfr. Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006; Corte di Giustizia 29 marzo 2012, nella causa C-500/10, Belvedere Costruzioni srl, secondo la quale "ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio"). Infatti, costituisce diritto vivente il principio (espresso da ultimo da Cass. civ. 16 maggio 2012 n. 7667; ma nello stesso senso anche da Cass. civ. 4 novembre 2011 n. 22931) secondo cui "in tema di omologazione del concordato preventivo con transazione fiscale, secondo l'istituto di cui all'art. 182 ter legge falliment., anche per le procedure cui non sia applicabile "ratione temporis" l'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito nella legge 28 gennaio 2009, n. 2), che ha modificato il primo comma dell'art. 182 ter legge falliment., prevedendo espressamente che la proposta, quanto all'IVA, può configurare solo la dilazione del pagamento, sussiste l'intangibilità del predetto debito d'imposta, in quanto le entrate derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili relativi a detto tributo, costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione europea, e quindi, il relativo credito, attenendo comunque a tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, non può essere oggetto di accordo per un pagamento parziale neppure ai sensi dell'art. 182 ter nella versione introdotta dal d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5. Secondo la Corte, tale assunto risulta confermato, anche dalla recente disciplina della procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento (art. 7, c. 1, L. 27 gennaio 2012 n. 3, come modificata dal D.L. 18 ottobre 2012 n. 179, conv. in L. 17 dicembre 2012 n. 221, che stabilisce, quanto alla possibilità di stipulare un accordo con i creditori dell'imprenditore non fallibile o del consumatore non imprenditore, che "in ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento.". In conclusione, né dall'articolo 160, né dall'articolo 182 ter L. fall., può essere desunta una volontà legislativa che ponga in dubbio il principio di indisponibilità della pretesa tributaria in riferimento al debito IVA, consentendone il pagamento dilazionato al di fuori degli accordi di transazione fiscale.

Il punto centrale dell'analisi della Corte di Cassazione è che *"l'accesso alla procedura di concordato preventivo è atto di autonomia privata, d'iniziativa del debitore, che mira a sfociare nel cd. patto concordatario con i creditori. Una scelta di questo genere, tutta interna alla volontà del debitore, non può portare, come sua conseguenza, ad elidere gli obblighi giuridici, specie quelli aventi rilievo pubblicistico, come la previsione del versamento dell'IVA alla scadenza di legge, la cui omissione è sanzionata penalmente. Quindi il concordato preventivo non*

esclude la configurabilità del reato tributario di cui all'art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000, con particolare riferimento al debito IVA scaduto e da versare, in quanto il debitore, pur nella strettoia della propria condizione finanziaria e patrimoniale (propria, quantomeno, della situazione di crisi), ha di fronte a sé una pluralità di soluzioni, a partire dalla transazione fiscale sino al piano che, indicando la prioritaria soddisfazione del debito Iva (peraltro avente rango privilegiato), rispetto a tutti gli altri (e beninteso con le risorse idonee al pagamento anche di tutti gli altri crediti aventi grado poziore rispetto al credito IVA - come i professionisti nominati dal Tribunale, ecc. - onde l'irrelevanza e l'infondatezza di ogni richiamo al principio della par condicio dei creditori), ove presentato tempestivamente in vista delle scadenze (e quindi, previa ammissione del relativo concordato), raggiunga anche l'approvazione dei creditori e la conseguente omologazione del Tribunale, fatti giuridici idonei a consentire la successiva esecuzione dei pagamenti senza falcidie". Poiché il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000) "si consuma con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad euro cinquantamila, entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo" (cfr. S.U. n. 37424/2013) e pertanto è reato omissivo istantaneo che si perfeziona alla scadenza del termine entro cui doveva essere effettuato il pagamento, è *“del tutto irrilevante il fatto che la società tenuta all'adempimento del debito tributario, e per essa il suo legale rappresentante, sia stata ammessa alla procedura del concordato preventivo in data precedente, non avendo la stessa ottenuto alcuna dilazione di pagamento, a seguito di una espressa richiesta di accesso alla procedura di transazione fiscale avanzata con l'istanza di concordato preventivo”*.

Altra evenienza di rilievo della distinzione tra titolare dell'obbligo tributario (e possibile soggetto attivo del reato) e soggetto gestore o responsabile dell'impresa al momento della scadenza del termine "lungo" di rilievo penale attiene ai casi sovente strettamente raccordati dell'**ex amministratore e del nuovo amministratore**.

Particolare attenzione meritano i casi di omesso versamento per impossibilità di adempiere allorché, nel lasso di tempo intercorrente tra l'insorgenza dell'obbligazione tributaria e la scadenza del termine per l'adempimento fissato dalla norma incriminatrice, venga nominato un *nuovo amministratore (o rappresentante legale, o liquidatore* – cfr. art. 1, lett. c ed e), d.lgs. 74/00) del contribuente-persona giuridica. Un commentatore²⁶ ha notato in proposito: "In

²⁶ Alfio Valsecchi, *Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA (art. 10 bis e 10 ter, d.lgs. N.74/00) per insolvenza del contribuente*, 2013 in www.dirittopenalecontemporaneo.it

questi casi, se l'impossibilità di adempiere entro il termine ultimo fissato dalla norma penale è dovuta esclusivamente a comportamenti del precedente amministratore (quali il mancato versamento delle ritenute o dell'IVA alle scadenze periodiche, ovvero la mancata creazione di "riserve" destinate al successivo pagamento delle ritenute o dell'IVA), è *contrario ai principi regolatori del nostro ordinamento penale condannare il nuovo amministratore sulla base dell'assunto per cui, al momento di assumere la carica, quest'ultimo avrebbe ben potuto e dovuto verificare se nelle casse dell'azienda vi erano riserve sufficienti a far fronte a tutti gli obblighi tributari ancora pendenti. Infatti, posto che la condotta meritevole di sanzione, in quanto manifestazione del reale disvalore punito dalla norma, è quella del precedente amministratore (che ha omesso di effettuare i versamenti periodici, così come di creare riserve adeguate) e non certo quella del nuovo (che altro non ha fatto se non assumere la guida di una società dissestata), l'eventuale condanna di quest'ultimo appare in contrasto col principio di personalità della responsabilità penale. Così, il principio, invece, è salvo se, una volta accolta l'impostazione – senz'altro condivisibile – della giurisprudenza in materia di omesso versamento dovuto a impossibilità di adempiere per insolvenza, che focalizza l'attenzione sul comportamento del contribuente anteriore allo scadere del termine ultimo previsto per il versamento, coerentemente si riconosce rilevanza penale alle sole condotte che abbiano contribuito a determinare la situazione di oggettiva impossibilità di adempiere. E sicuramente fra queste condotte non può essere annoverata l'accettazione dell'incarico di amministrare una società che versi in crisi di liquidità. Al contrario, il nuovo amministratore ben potrebbe essere ritenuto responsabile (o corresponsabile) dell'omesso versamento ove si dimostrasse che, nel lasso di tempo intercorso fra l'assunzione dell'incarico e lo scadere del termine ultimo fissato dalla norma penale per l'effettuazione del versamento dell'imposta, ha avuto (e dolosamente mancato di raccogliere) l'opportunità di reperire le somme necessarie a far fronte non solo alle nuove obbligazioni tributarie sorte nel frattempo, ma anche alle obbligazioni sorte sotto il precedente amministratore e non ancora adempiute".*

Tale impostazione non impedisce di sanzionare penalmente l'omissione che sia frutto, anche, del comportamento del *precedente amministratore*. Il vecchio amministratore, infatti, ben potrà essere chiamato a rispondere, ai sensi dell'art. 110 c.p. e dell'art. 10 *bis* o 10 *ter*, d.lgs. 74/00, per aver *concorso* a realizzare un fatto di reato *materialmente* commesso dall'amministratore incarica al momento della scadenza del termine ultimo per il versamento, a nulla rilevando che il fatto di reato sia o meno rimproverabile anche a quest'ultimo (per la punibilità del primo e la non punibilità del secondo ex a. 48 c.p. cfr. Tribunale di Milano, I Sezione penale, 11.6.2013).

Secondo la Cassazione (III, 12268/2013), «*le somme incassate a titolo di IVA sono destinate a essere versate e non sono nella libera disponibilità del*

contribuente che dovrebbe, invece, accantonarle se non provvede al versamento periodico mensile o trimestrale e da tale incombenza non può ritenersi estraneo, in caso di successione tra amministratori di una società, colui che la rappresentava nel periodo antecedente alla scadenza del termine per il versamento, poiché la sua condotta potrebbe aver fornito un contributo causale alla commissione del fatto, creando materialmente i presupposti per il successivo omesso versamento». Nella fattispecie concreta, risultava accertato che l'imputato era stato amministratore della società fino al 28.9.2009, data in cui era subentrato il liquidatore, il quale aveva provveduto a presentare la dichiarazione IVA alla scadenza del 30.9.2009, senza poi provvedere al versamento. Entrambi i soggetti erano soci della società ed il liquidatore anche membro del consiglio di amministrazione. Tali circostanze, ad avviso della Corte, dovevano essere opportunamente valutate *ai fini dell'attribuzione della responsabilità penale per l'omesso versamento*, che non può basarsi sul mero dato formale della legale rappresentanza della società, ma *deve riguardare anche la condotta concretamente posta in essere dai singoli soggetti coinvolti nell'amministrazione e la sua rilevanza nel caso specifico, valutandone la effettiva incidenza.* Ancora, la Corte (III, 39082/2013), con riferimento ad un ex amministratore, di poi sostituito da un liquidatore e poi ancora da un curatore fallimentare, rilevando che alla successiva data di consumazione del reato ex a. 10 ter del decreto lo stesso non avrebbe *più* potuto adempiere a tale obbligo, ha rimarcato che occorre la prova di *altri specifici elementi per desumere che la pregressa gestione fosse stata volta all'evasione dell'IVA*, ed a tale scopo fossero indirizzati i mancati accantonamenti (essendo, ad esempio, rilevante l'eventuale residuo di cassa trovato dal curatore, ove insufficiente per l'esecuzione del pagamento, o l'esistenza, nel passivo fallimentare, di altri debiti aventi grado anteriore onde il pagamento si sarebbe palesato in violazione della par condicio). Proprio tali elementi, per converso, secondo diversa prospettiva, *potrebbero ricondurre l'omissione del versamento alla scadenza proprio all'ex amministratore, o al liquidatore*, i quali, in tal modo, avrebbero determinato il curatore o il nuovo amministratore all'omissione del versamento ex art. 48 c.p.

§ 7.8. L'indebita compensazione

Alla stregua dell'articolo 10-quater del decreto *“a disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti”.*

A dispetto del pronome chiunque, si tratta di *reato proprio*, realizzabile solo da chi è tenuto al pagamento delle imposte ed in particolare dal contribuente che redige il modello F24

§ 7.9. La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

In base all'articolo 11, co.1 del decreto “è punito con la reclusione da sei mesi a quattro chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su alcuni beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni”.

Si tratta di *reato proprio*, realizzabile, solo dal *contribuente tenuto al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto in misura maggiore del limite di 50.000 euro, ovvero, dell'amministratore, liquidatore o rappresentante della società, ente o persone fisica* cui riferibile la titolarità del rapporto di imposta.

Certo ammissibile il concorso dell'*extraneus* in presenza di consapevole contributo all'*intraneus* a sottrarsi alle proprie obbligazioni tributarie

§ 7.10. Il falso nella transazione fiscale

Secondo l'articolo 11, co.2 del decreto “è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni”.

Reato proprio, realizzabile *solo dall'imprenditore che avanza la proposta di transazione fiscale ex a. 182 ter r.d. n. 267/1942* (accordo transattivo fra l'imprenditore e l'Agenzia delle Entrate finalizzato al superamento della crisi aziendale, praticabile in seno al concordato preventivo ovvero all'accordo di ristrutturazione), *ovvero dai professionisti iscritti nel registro dei revisori contabili, chiamati ai sensi dell'articolo 161, co. 3 r.d. n. 267/1942* ad attestare la veridicità delle informazioni fornite dal debitore.

Certo ammissibile il concorso dell'*extraneus* in presenza di consapevole contributo all'*intraneus*.

§ 7.11. L'esibizione di falsa documentazione e la comunicazione di notizie non vere

In base all'*articolo 11, co.1 del d.l. 201/2011, convertito con legge 241/2011*, "chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero e' punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74".

La norma delinea un *reato proprio*, consumabile solo (si fa per dire, trattandosi di platea potenzialmente estesissima....) dai destinatari, a qualsiasi titolo, di legittime richieste di informazione da parte della Guardia di Finanza e dell'amministrazione finanziaria, nell'ambito dei loro poteri ispettivi e di accertamento.