

## Reati tributari

### Responsabilità dell'amministratore di fatto per il reato di omessa dichiarazione dei redditi

Enrico Amati  
Massimiliano Belli

#### La decisione

**Dichiarazione dei redditi omessa – Responsabilità dell'amministratore di fatto – Configurabilità** (C.p. 110; D. lgs. 10 marzo 2000, n.74).

*L'amministratore di fatto risponde del reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi nel caso in cui il legale rappresentante di un'azienda sia un mero prestanome.*

CASSAZIONE PENALE, TERZA SEZIONE, 10 giugno 2011 (ud. 28 aprile 2011) – DE MAIO, *Presidente* – PETTI, *Relatore* – MONTAGNA, *P.M.* (diff.) – Ceravolo, *ricorrente*.

#### Il commento

1. Con la sentenza in rassegna la Suprema Corte afferma il principio secondo cui l'amministratore di fatto di una società risponde del reato tributario di omessa dichiarazione (ex art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000) quale *diretto destinatario* della fattispecie incriminatrice. Ciò non esclude, tuttavia, l'eventuale responsabilità -a titolo di concorso- del "prestanome" sulla base della posizione di garanzia assunta (ex art. 2392 c.c.) nei confronti della società.

Prima di entrare nel merito della specifica questione oggetto della decisione in commento, occorre brevemente ripercorrere l'evoluzione giurisprudenziale e dottrinale in materia di soggetti di fatto, formatasi prevalentemente in relazione ai reati societari e fallimentari, per poi verificare se i medesimi principi possano valere anche in ambito penale-tributario.

2. Nella realtà d'impresa, accade sovente che funzioni ricollegate al possesso di qualifiche formali siano svolte, in concreto, da soggetti che ne sono sprovvisti (<sup>1</sup>). Le ipotesi 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, possono essere le più disparate: si pensi, in via meramente esemplificativa, alle casistiche relative a pratiche fraudolente finalizzate all'evasione delle imposte mediante l'attribuzione di cariche societarie in capo a soggetti -più o meno consapevoli- destinati ad assumersi ogni responsabilità amministrativa ed eventualmente penale (quali, ad esempio, le c.d. "frodi carosello").

---

(<sup>1</sup>) ZANNOTTI, *Il nuovo diritto penale dell'economia. Reati societari e reati in materia di mercato finanziario*, Milano, 2008, 22.

Lo svolgimento di fatto di funzioni gestorie può derivare non solo dal caso in cui il soggetto eserciti le funzioni ed i poteri tipici delle corrispondenti figure di diritto pur in assenza di una formale investitura, ma anche dalle ipotesi in cui l'atto di nomina sia per qualsiasi ragione invalido (ad esempio perché adottato in presenza di cause di ineleggibilità) oppure revocato <sup>(2)</sup>.

La tematica dei soggetti di fatto è stata ripetutamente affrontata dalla dottrina e dalla giurisprudenza <sup>(3)</sup>, soprattutto con riferimento alla figura (più ricorrente) dell'*amministratore di fatto* - e con particolare riferimento ai reati societari e fallimentari-, sebbene essa investa tutte le altre qualifiche soggettive in cui sia riscontrabile una fenomenologia analoga (ad es. imprenditore, datore di lavoro, liquidatore, direttore generale; 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 un'ipotesi di difficile verifica) <sup>(4)</sup>.

E' noto come a proposito della possibilità di estendere le qualifiche soggettive richieste dalle singole disposizioni incriminatrici ai soggetti che di fatto svolgono funzioni corrispondenti si sia registrata una netta contrapposizione tra due impostazioni teoriche antitetiche.

Secondo la teoria *formale*, nella individuazione del soggetto attivo del reato proprio non è possibile 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 una inammissibile ipotesi di analogia *in malam partem*. Secondo questa impostazione il soggetto di fatto potrebbe, tuttavia, rispondere quale *extraneus* in forza delle norme disciplinanti il concorso di persone <sup>(5)</sup>.

La teoria c.d. *realistica o funzionale*, cui ha fatto costantemente ricorso la giurisprudenza predominante specialmente nella elaborazione della figura del

---

<sup>(2)</sup> ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Leggi complementari. I reati e gli illeciti amministrativi societari e bancari. I reati di lavoro e previdenza. La responsabilità degli enti*, Milano, 2007, 75.

<sup>(3)</sup> Per una sintesi anteriore alla riforma dei reati societari del 2002, ALESSANDRI, *Parte generale*, in ALESSANDRI, PEDRAZZI, FOFFANI, SEMINARA, *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2000, 65 s. e bibliografia ivi richiamata. Evidenzia i principali orientamenti della giurisprudenza e della dottrina in tema di soggetti attivi nei reati societari, anche alla luce delle novità introdotte dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, LEI, *I soggetti attivi dei reati societari*, in *Dir. pen. e proc.*, 2010, 727 s.

<sup>(4)</sup> Cfr. FOFFANI, *Società*, in PALAZZO, PALIERO (a cura di), *Commentario breve alle leggi penali complementari*, 2007, 2652.

<sup>(5)</sup> PEDRAZZI, *Gestione d'impresa e responsabilità penali*, in *Riv. soc.*, 1962, 224 s.; ALESSANDRI, voce *Impresa*, in *Dig. disc. pen.*, VI, 1992, 206 s.

c.d. *amministratore di fatto*, ritiene invece che - in ragione del carattere anti-formalistico del diritto penale - per l'attribuzione della qualifica soggettiva si debba far riferimento alle funzioni in concreto esercitate, potendosi chiamare a rispondere alla stregua di soggetto intraneo anche chi abbia di fatto svolto le funzioni inerenti la qualifica soggettiva richiesta dalla norma, sulla scorta di quella che veniva considerata una mera interpretazione estensiva dell'elemento normativo di fattispecie <sup>(6)</sup>. 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.

3. Con la riforma dei reati societari del 2002 (D.lgs. n. 61 del 2002), il legislatore ha provveduto a tipizzare, all'art. 2639 c.c., i tratti caratterizzanti delle funzioni di fatto, stabilendo (nella parte che qui interessa) che, per i reati societari previsti dagli artt. 2621 e 2638 c.c. (la norma fa espresso riferimento ai "reati previsti dal presente titolo"), 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.

Per la verità la disposizione non ha fatto altro che recepire -in ambito penale societario- le indicazioni che da tempo la dottrina e la giurisprudenza avevano fornito, privilegiando il dato sostanziale rispetto al difetto formale della qualifica. Si è così sancita normativamente una categoria che il panorama giuridico conosceva ed utilizzava da tempo, sebbene non riuscisse ad enunciare in termini univoci i parametri alla stregua dei quali poter determinare quando l'esercizio in concreto dei poteri inerenti alla funzione potesse far soggetto di fatto <sup>(7)</sup>.

---

<sup>(6)</sup> In particolare, in giurisprudenza si è affermato che "in sede penale, il dato formale ha scarsa rilevanza, essendo importante il rapporto naturalistico tra persona e cosa aziendale [...], tra persona e potere di gestione dell'azienda", cosicché "la qualifica di amministratore spetta, non solo a colui che ha la rappresentanza della società di fronte ai terzi, ma anche al soggetto che di fatto esercita il potere di decisione sulla gestione del patrimonio. La penale responsabilità deve sempre essere commisurata, infatti, alla stregua di un fatto proprio, per cui il criterio di individuazione basato sul dato fattuale -gestione della società- prevale su quello dell'investitura formale" (Cass., Sez. V, 17 gennaio 1996, Giumento, in *Cass. pen.* 1997, 547).

<sup>(7)</sup> Prima della tipizzazione normativa di cui all'art. 2639 c.c., invero, la giurisprudenza ha talvolta fatto riferimento al criterio della *massiccia ingerenza* del soggetto nella gestione di una società (Cass., Sez. V, 6 settembre 1993, Trovero, in *Riv. pen. ec.*, 1995, 73.), mentre in altre pronunce si è asserito semplicemente che l'amministratore di fatto di una società può essere destinatario della fattispecie di bancarotta fraudolenta "se la sua attività è consistita nella *gestione* della società" (Cass., Sez. V, 20 gennaio 1984, Turrone, in *Giust. Pen.*, 1985, II, 166). Si è altresì stabilito che per affermare la responsabilità

Sebbene, dunque, l'equiparazione normativa del soggetto di fatto a quello di diritto rappresenti una *novità relativa* <sup>(8)</sup>, essa tuttavia ha il merito di precisare i requisiti alla stregua dei quali la funzione di fatto può assumere rilevanza.

Ai fini della parificazione, invero, la norma richiede la sussistenza di due parametri: uno di tipo *quantitativo-temporale* (l'esercizio della funzione in modo continuativo); l'altro di carattere *qualitativo* (la significatività degli atti posti in essere). 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 di ordine cronologico 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 <sup>(9)</sup>. 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 <sup>(10)</sup>.

In linea generale, può dirsi che, per discernere l'attività gestoria penalmente rilevante dalla mera ingerenza, assume rilevanza il potere decisionale e deli-

---

dell'amministratore di fatto occorre dare rilievo "più che al potere inerente alla rappresentanza legale dell'ente, alla *concreta sussistenza del potere gestorio del patrimonio sociale*" (Cass., Sez. V, 8 ottobre 1982, Pedraglio, in *Giust. Pen.*, 1983, II, 717. *Contra* Cass., Sez. V, 10 maggio 1982, Diamonti, in *Riv. pen.*, 1983, 536, ove si afferma che la qualifica di fatto spetta indifferentemente sia a colui che abbia la rappresentanza legale dell'ente, sia a chi, di fatto, esercita il potere di gestione del patrimonio sociale). In termini più rigorosi, invece, si è precisato che non può essere considerato amministratore di fatto colui che si ingerisce genericamente o *una tantum* nell'attività sociale, ma solo chi eserciti "in concreto e con un minimo di continuità" le funzioni proprie degli amministratori di diritto (Cass., Sez. V, 8 ottobre 1991, Rapisarda, in *Mass. Uff.*, n. 191212). Sul punto si veda GUCCIONE, *Estensione delle qualifiche soggettive e delega di funzioni*, in MAZZACUVA, AMATI, *Diritto penale dell'economia. Problemi e casi*, Padova, 2010, 11 s.

<sup>(8)</sup> Cfr. RICCI, *I criteri per l'individuazione del soggetto responsabile in ambito societario: l'estensione delle qualifiche soggettive*, in CERQUA (a cura di), *Diritto penale delle società. Profili sostanziali e processuali*, Padova, 2009, 62; v. anche ZANNOTTI, *Il nuovo*, cit., 25; VENEZIANI, Art. 2639, in LANZI, CADOPPI (a cura di), *I reati societari*, Padova, 2007, 303; AMBROSETTI, MEZZETTI, RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2008, 196.

<sup>(9)</sup> RICCI, *I criteri*, cit., 63.

<sup>(10)</sup> DI GIOVINE, *L'estensione delle qualifiche soggettive*, in GIARDA, SEMINARA (a cura di), *I nuovi reati societari: diritto e processo*, Padova, 2002, 32; in giurisprudenza, Cass., Sez. V, 17 ottobre 2005, C., n. 43388, in *Cass. pen.*, 2007, 2, 754.

berativo tipico della gestione apicale, nonché quello di rappresentanza concretantesi nella manifestazione all'esterno della volontà sociale <sup>(11)</sup>.

In dottrina si è peraltro prospettato che l'art. 2639 c.c. parrebbe tener conto di quell'orientamento della Suprema Corte, 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" <sup>(12)</sup>. 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" <sup>(13)</sup>.

Si tratta di una soluzione che, in effetti, tiene conto del dato di comune esperienza per cui tanto più l'amministratore di diritto svolge effettivamente i propri compiti, tanto meno -soprattutto in base alle coordinate offerte dall'art. 2639 c.c.- vi è spazio per affermare che un soggetto eserciti 'di fatto' i corrispondenti poteri tipici, in modo continuativo e significativo<sup>14</sup>

Secondo la più recente giurisprudenza, peraltro, per vagliare la qualità dell'amministratore di fatto occorre valutare *non già la totale sovrapposizione* di funzioni esercitate dal soggetto non qualificato rispetto a quelle proprie dell'amministratore, poiché 'significatività' e 'continuità' "non comportano necessariamente l'esercizio di 'tutti' i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico od occasionale [...] Ed ancora, la previsione di cui all'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

<sup>(11)</sup> Denuncia un *deficit* di determinatezza della norma GIUNTA, *Lineamenti di diritto penale dell'economia*, Torino, 2004, 156; secondo DI GIOVINE, *L'estensione*, cit., 63, l'uso di espressioni "dotate di un'area semantica ampia" comporta che solo le scelte del giudice potranno concretamente definire le qualifiche soggettive di fatto.

<sup>(12)</sup> 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.

<sup>(13)</sup> Cass., 16 novembre 1994, Pagano, *cit.* Similmente, si è affermato che "se la gestione della società da parte di chi non ricopre la qualifica di amministratore legale viene ad essere esplicata, sia pur con stabilità, solamente in un determinato ambito dell'attività sociale e con riferimento ad uno specifico e circoscritto compito, l'attribuzione a detto soggetto della qualifica di amministratore di fatto [e del relativo regime di responsabilità] può trovare applicazione esclusivamente in relazione ad atti inerenti al settore della sua operatività" (Cass., Sez. V, 7 dicembre 2005, C. S. ed altro, in *CED Cass. pen.*, 2006, rv 233651).

<sup>(14)</sup> Cfr. VENEZIANI, *Art. 2639*, cit., 308.

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”<sup>(15)</sup>.

Con riferimento al *titolo* in base al quale è chiamato a rispondere l'amministratore di fatto, la Suprema Corte ha specificato -ancor prima dell'introduzione dell'art. 2639 c.c. nell'ordinamento- 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”<sup>(16)</sup>.

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<sup>(17)</sup>. Salvo, tuttavia, specificare che, in taluni casi, l'amministratore di fatto non può realizzare (autonomamente) quegli illeciti che sono incentrati sull'esercizio di poteri connessi alla formale investitura<sup>(18)</sup> e -come accennato- che il medesimo può essere ritenuto responsabile solamente qualora sia provata l'estraneità all'attività di gestione del legale rappresentante<sup>(19)</sup>.

4. Si tratta ora verificare se sia possibile configurare una responsabilità dell'amministratore di fatto, in base ai criteri appena menzionati, anche in ambito penal-tributario.

La Cassazione, nella pronuncia in esame, afferma che anche in relazione al reato di omessa dichiarazione è configurabile una responsabilità dell'amministratore di fatto, il quale, peraltro -nel caso in cui il prestanome sia

<sup>(15)</sup> Cass., Sez. V, 2 marzo 2011, G.M. ed altro, in *Diritto & Giustizia*, 2011. In termini analoghi, anche Cass., Sez. V, 14 aprile 2003, Sidoli, in *Cass. pen.* 2005, 3, 945.

<sup>(16)</sup> Cass., sez. V, 17 gennaio 1996, Giumento, *cit.*

<sup>(17)</sup> Cfr. in tema di omessa tenuta delle scritture contabili ex art. 217, co. 2, l. fall., Cass, Sez. I, 25 aprile 1990, De Sena Plunket, in *Giust. pen.*, 1990, II, c. 601 s. Si vedano però le puntuali osservazioni di CARACCIOLI, *Sul continuo allargamento della figura dell'amministratore di fatto*, *Impresa*, 2005, 501 s.,

<sup>(18)</sup> Cass., Sez. V, 14 aprile 2003, Sidoli, *cit.*, 945 s., ove si menzionano a titolo esemplificativo i poteri di convocazione dell'assemblea o di approvazione del progetto di bilancio da sottoporre alla medesima assemblea.

<sup>(19)</sup> Cass., Sez. III, 16 novembre 1994, Pagano, *cit.*

estromesso dalla gestione societaria- risponderà non in qualità di *extraneus* in concorso con il soggetto qualificato, bensì quale “intraneo” diretto destinatario dell’obbligo dichiarativo.

Invero, dopo aver brevemente ripercorso l’*iter* che ha portato dottrina e giurisprudenza all’adozione del criterio funzionalistico in tema di soggetti di fatto, la Suprema Corte evidenzia come in tema di *reati omissivi propri* formalmente imputabili al prestanome, il vero soggetto qualificato sia “colui il quale effettivamente gestisce la società perché solo lui è in condizione di compiere l’azione dovuta mentre l’estraneo è il prestanome. A quest’ultimo una corresponsabilità può essere imputata solo in base alla posizione di garanzia di cui all’articolo 2392 c.c., in forza del quale l’amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi”.

Dal punto di vista giuridico, tale conclusione sarebbe suffragata -ad avviso della Cassazione- sia dal consolidato orientamento giurisprudenziale in materia di soggetti di fatto, sia da quanto stabilito dalle fonti normative in materia tributaria e penale.

In ordine alla *normativa tributaria*, i giudici di legittimità fanno riferimento, anzitutto, all’art. 1, co. 4, del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 (regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all’imposta regionale sulle attività produttive e all’imposta sul valore aggiunto), il quale prevede che “la dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta [...] dal rappresentante legale, e *in mancanza* da chi ne ha l’amministrazione anche di fatto [...]”. Ed il rappresentante legale sarebbe da intendersi mancante, ad avviso della Cassazione, “non solo quando manca la nomina, ma anche in presenza di un prestanome che non ha alcun potere o ingerenza nella gestione della società e, quindi, non è in condizione di presentare la dichiarazione [...]”. Inoltre, afferma la Suprema Corte, tale principio troverebbe altresì espresso riconoscimento -sebbene nello specifico ambito delle sanzioni amministrative tributarie- nell’art. 11 del d.lgs. n. 472/1997 (disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie), ove si equipara il legale rappresentante all’amministratore di fatto.

Quanto alla specifica disciplina legislativa, si evidenzia come “il principio dell’equiparazione dell’amministratore di fatto sia stato recepito proprio dall’art. 2639 c.c.: norma, si precisa, che “ancorché riferita esplicitamente ai

reati societari previsti dal codice civile, contiene la codificazione di un *principio generale* applicabile ad altri settori penali dell'ordinamento" <sup>(20)</sup>.

Inoltre, si sostiene, "tale principio incide non solo sulla configurabilità del concorso dell'amministratore di fatto nei reati commissivi, ma anche in quelli *omissivi propri*, nel senso che autore principale del reato è proprio l'amministratore di fatto salva la partecipazione di estranei all'amministrazione secondo le regole del concorso di persone".

5. La questione relativa alla configurabilità di una responsabilità *diretta* del soggetto di fatto per il reato di omessa dichiarazione, tuttavia, parrebbe porsi in termini maggiormente problematici rispetto a quanto ritenuto dalla Suprema Corte.

Anzitutto, 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), e 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 <sup>(21)</sup>.

Problematica è, invece, l'estensione delle qualifiche soggettive in ordine ai reati che presuppongono la presentazione della 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 può

---

<sup>(20)</sup> La norma, peraltro, data la sua "natura interpretativa", ad avviso della Suprema Corte è applicabile anche ai fatti pregressi, v. anche Cass., Sez. V, 11 gennaio 2008, Salamida, in *Cass. pen.* 2008, 11, 4323.

<sup>(21)</sup> ROSSI, *Amministratore di fatto e reati tributari*, in *Fisco* 2004, 1985 s. In relazione al reato di occultamento o distruzione dei documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000), la giurisprudenza ha peraltro specificato che chi svolge l'attività di fatto è responsabile di tutti gli obblighi che incombono sugli amministratori, compresi quelli tributari; ciò in considerazione del fatto che l'art. 1, lett. e), d.lgs. n. 74/2000 identifica chi agisce come amministratore di una società a prescindere dalla sua investitura formale (cfr. Cass., Sez. III, 26 marzo 2004 - dep. 1 luglio 2004, in *Fisco*, 2004, 7494, con commento di IZZO, *L'amministratore di fatto risponde dell'occultamento o distruzione dei documenti contabili*)

essere realizzata solamente da chi –in base a quanto stabilito dal diritto tributario– ha l’obbligo di presentare le dichiarazioni ai fini delle imposte <sup>(22)</sup>.

La fattispecie incriminatrice in questione, in particolare, pur destinata genericamente a reprimere il comportamento vietato posto in essere da qualsivoglia contribuente, se contestualizzata nell’ambito di un’impresa societaria, configura un *reato proprio in senso materiale ed esclusivo*.

Poiché la norma punisce 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.

Ciò posto, non pare certamente risolutivo –al fine di giustificare l’estensione della responsabilità anche ai soggetti di fatto– il riferimento, operato dalla Suprema Corte, all’art. 1, comma 4, del d.p.r. n. 322/1998. Anzitutto, il richiamo ad una norma regolamentare non sembra poter avallare un ribaltamento della titolarità di obblighi tributari sostanziali <sup>(23)</sup>. Inoltre, la norma stabilisce che solo nei casi di *manca*za dell’amministratore di diritto viene ammessa una sottoscrizione dell’amministratore di fatto; ne deriva che l’interpretazione della disposizione data dalla Suprema Corte (che parifica l’amministratore inerte all’amministratore mancante) parrebbe dar luogo ad una vera e propria analogia in *malam partem* (in contrasto con l’art. 25, co. 2, Cost.), dal momento che comporta un’estensione dell’ambito applicativo della fattispecie penale-tributaria.

Nemmeno appare risolutivo il richiamo all’art. 11 del d.lgs. n. 472/1997, trattandosi di disposizione che si riferisce esclusivamente all’ambito *sanzionatorio amministrativo*: ritenere che la norma sia applicabile anche alla materia penale significherebbe colmare una (pretesa) “lacuna” dell’ordinamento, dando così luogo –di nuovo– ad una analogia in senso sfavorevole, in evidente contrasto con il principio costituzionale di tassatività in materia penale.

6. Anche in ordine all’asserita valenza generale (e, dunque, alla “esportabilità”) dei criteri indicati nell’art. 2639 c.c. alla materia qui in esame, non vi registra unanimità di vedute in letteratura.

---

<sup>(22)</sup> Cfr. ROSSI, *Amministratore*, cit., 1985; GIUIA, VALLINO, MAZZARIELLO, *Responsabilità dell’amministratore di fatto e del prestanome nei reati tributari*, in *Fisco*, 2011, 2838 s.

<sup>(23)</sup> Cfr. IZZO, *L’amministratore*, cit., 7495.

Secondo una prima opzione interpretativa -che potremmo definire *estensiva*-, considerato che l'art. 2639 c.c. non ha introdotto elementi "di rottura" rispetto al diritto "vivente", ben potrebbe riconoscersi una sua valenza anche in ambito fallimentare e tributario <sup>(24)</sup>. In particolare, si evidenzia come i criteri quantitativi e qualitativi indicati dalla disposizione dovrebbero essere considerati quali "*parametri interpretativi dotati di validità generale*" <sup>(25)</sup>, con l'effetto che, anche in settori diversi da quello penale societario, la norma ben potrebbe essere utilizzata per individuare i requisiti minimi ai sensi dei quali determinare una qualifica di fatto.

La prima giurisprudenza di legittimità, pur *negando automatiche proiezioni* dell'art. 2639 c.c. a settori diversi dai reati societari, non ha però escluso la possibilità di un'analogia responsabilità in materia fallimentare. Si è, infatti, affermato che "la nuova formulazione dell'art. 2639 c.c. conferma l'indirizzo giurisprudenziale sulla responsabilità penale degli amministratori di fatto in campo societario, ma non esclude, anche perché la cosa sarebbe del tutto irragionevole, una analoga responsabilità in materia fallimentare, che è settore diverso dotato di disciplina autonoma e suscettibile, quindi, di altrettanto autonoma interpretazione" <sup>(26)</sup>.

Secondo un'impostazione *restrittiva*, invece, ancorata al presupposto che la norma si riferisce espressamente ai soli "*reati previsti dal presente titolo*", oltretutto i reati societari contemplati nel codice civile, parte della dottrina - facendo leva su di un'interpretazione tassativa della norma- ritiene che il legi-

---

<sup>(24)</sup> VENEZIANI, *Art. 2639*, cit., 311; FOFFANI, *Società*, cit., 2652, secondo il quale "non si tratta di applicare ad altri settori dell'ordinamento una norma estensiva della punibilità - ciò che contrasterebbe con il divieto di analogia in *malam partem* - quanto invece di ancorare, in chiave garantistica, la rilevanza penale dell'esercizio in concreto dei poteri tipici inerenti alla qualifica o a alla funzione - ormai facenti parte a pieno titolo del diritto vivente - ai parametri della continuità e della significatività dell'esercizio di quei poteri [...]". Con specifico riferimento ai reati fallimentari si veda BRICCHETTI-PISOTRELLI, *La bancarotta e gli altri reati fallimentari. Dottrina e giurisprudenza a confronto*, Milano, 2011, 14 s. Ritenengono applicabile anche ai reati tributari la norma di cui all'art. 2639 c.c. GENNAI-TRAVERSI, *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, 26; SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2009, 52 s.; GIUIA, VALLINO, MAZZARIELLO, *Responsabilità*, cit., 2835 s.; ROSSI, *Amministratore*, cit., 1986 s.

<sup>(25)</sup> VENEZIANI, *Art. 2639*, cit., 311. Nel senso che si tratterebbe di una "norma di principio" di tutto il sistema che potrebbe essere estesa pure a settori diversi dal penale societario, nonostante l'indicazione espressa contraria, AMBROSETTI, MEZZETTI, RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, cit., 32.

<sup>(26)</sup> Cass., Sez. V, 5 giugno 2003, Gori, in *Foro It.*, 2004, II, 239. Si veda anche PALLADINO, *L'amministratore di fatto tra reati fallimentari e reati societari*, in *Cass. pen.*, 2005, 3088 s. Per ulteriori riferimenti giurisprudenziali in ordine all'applicabilità dei parametri di cui all'art. 2639 c.c. nell'ambito dei reati fallimentari si veda LUNGHINI, *Art. 2639*, cit., 7177.

slatore abbia voluto riservare *alla sola materia penale societaria* l'estensibilità delle qualifiche soggettive.

Si è, invero, osservato come "l'atteggiamento della giurisprudenza finisce per dar luogo non ad una semplice interpretazione estensiva della norma, bensì in una vera e propria analogia in *malam partem*, laddove si argomenta sulla base dell'identità di *ratio* tra i due diversi ambiti societario e fallimentare" <sup>(27)</sup>. Tale conclusione, peraltro, non risulterebbe smentita nemmeno dagli argomenti addotti da quella parte della dottrina che ritiene la norma in esame un principio di ordine generale, una sorta di definizione ai fini della legge penale della figura dell'amministratore di fatto. Anche in tal caso, infatti, si ricorrerebbe all'analogia (in *malam partem*), atteso che la clausola d'esordio dell'art. 2639 c.c. è ben più precisa e delimitata di quella prevista, viceversa, dall'art. 357 c.p. con la locuzione "agli effetti della legge penale" <sup>(28)</sup>.

In effetti, allorché il legislatore ha voluto estendere le qualifiche soggettive anche in ambiti diversi da quello penal-societario, l'ha fatto *espressamente*.

In alcuni casi, ad esempio, si è adottato -nella tipizzazione del precetto normativo- il *criterio funzionale*, alla luce del quale assume rilevanza non la mera qualifica formale, bensì la funzione concretamente svolta dal soggetto agente. Ad esempio, l'art. 136 del testo unico bancario (d.lgs. n. 385 del 1993), prevede che soggetto attivo della fattispecie sia chi "svolge *funzioni* di amministrazione, direzione e controllo presso una banca" <sup>(29)</sup>. Ed ancora, l'art. 5 del d.lgs. n. 231 del 2001 in materia di responsabilità "amministrativa" delle persone giuridiche, stabilisce che "l'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio per i reati commessi: 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".

Significativa 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

---

<sup>(27)</sup> MANNA, *Lineamenti generali del diritto penale dell'impresa*, in MANNA (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 24, in relazione a Cass., Sez. V, 5 giugno 2003, Gori, cit.

<sup>(28)</sup> MANNA, *Lineamenti generali del diritto penale dell'impresa*, cit., 24.

<sup>(29)</sup> Sul punto si veda ZAMBUSI, *L'infedeltà patrimoniale interna degli operatori bancari*, Padova, 2005. Indagando sulla relazione esistente tra l'art. 2639 c.c. ed il t.u.b. in punto di soggetti attivi, l'Autore evidenzia come la norma del c.c. sia richiamata nell'ambito bancario ex art. 135 t.u.b. e pertanto sia senz'altro applicabile per le fattispecie societarie importate da quest'ultimo disposto. La conclusione è invece parzialmente diversa in relazione ai reati bancari originali, poiché l'art. 2639, c.c. si riferisce in modo espresso ai soli reati del Titolo XI, Libro V c.c.

a quanto previsto dall'art. 2639 c.c. in materia penal-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" <sup>(30)</sup>. Tale previsione normativa -introdotta in epoca successiva alla riforma societaria del 2002- dimostra che il legislatore ha avvertito l'esigenza di disciplinare espressamente l'estensione delle qualifiche soggettive proprie, in una materia, peraltro, caratterizzata dalla declinazione delle figure di garanti in termini funzionalistici.

Con specifico riferimento ai reati tributari il legislatore non ha, invece, previsto alcuna specifica estensione delle qualifiche soggettive. D'altra parte, come è stato puntualmente sottolineato, in tale ambito "la problematica delle funzioni di fatto non si pone negli stessi termini dei reati societari e fallimentari" <sup>(31)</sup>. Invero, non è solo per lo specifico riferimento dell'art. 2639 c.c. alla mera categoria dei reati societari che i reati fiscali ne rimangono fuori, "ma anche per il fatto che in campo tributario, gli obblighi fiscali fanno capo ai soli titolari legali delle funzioni" <sup>(32)</sup>.

In particolare, 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" <sup>(33)</sup>. Il che non escluderebbe, ovviamente, 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.

Da un ulteriore punto di vista, si può altresì osservare che, 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.

---

<sup>(30)</sup> Cfr. BELLÌ, *Le figure di garanti delineate dalla normativa*, in INSOLERA (a cura di), *Norme penali e processuali*, in MONUTSCHI (a cura di), *La nuova sicurezza sul lavoro*, III, Bologna, 2011, 42.

<sup>(31)</sup> CARACCIOLI, *L'art. 2639 del codice civile ed i reati tributari*, in *Fisco*, 2003, 7263 s.

<sup>(32)</sup> CARACCIOLI, *L'art. 2639*, cit., 7264.

<sup>(33)</sup> CARACCIOLI, *L'art. 2639*, cit., 7264.

Manca, in altri termini, il presupposto dell'identità di *ratio* per l'operatività *praeter legem* della clausola di equiparazione positivizzata dall'art. 2639 c.c.

Anche in relazione alla fattispecie in esame, invero, sembra potersi invocare lo schema logico-argomentativo fatto proprio in una recente pronuncia delle Sezioni Unite in tema di responsabilità per fatti di bancarotta del liquidatore del concordato preventivo. In tale pronuncia, i giudici di legittimità, nell'enunciare il principio di diritto secondo cui "il liquidatore dei beni del concordato preventivo di cui all'art. 182 legge fall. non può essere soggetto attivo dei reati di bancarotta di cui agli artt. 223 e 224, richiamati nell'art. 236, comma secondo, n. 1, stessa legge, in quanto non può ritenersi ricompreso in alcuno dei soggetti ivi espressamente indicati e, in particolare, tra i 'liquidatori di società'", hanno recisamente affermato come gli eventuali vuoti di tutela che si venissero in tal modo a determinare non possano "giustificare *forzature interpretative* incompatibili col principio di *tassatività* delle fattispecie incriminatrici"<sup>(34)</sup>.

Infine, va segnalata la tesi secondo cui 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<sup>(35)</sup>.

7. Dall'analisi delle decisioni giurisprudenziali, si rileva come i parametri di cui all'art. 2639 c.c. vengano sempre più di frequente utilizzati quali *indici rivelatori* dell'esistenza di una qualifica di fatto anche in relazione a fattispecie criminose che esulano dall'ambito applicativo della norma, quali essenzialmente i reati fallimentari e -(anche) in base a quanto affermato nella decisione in commento- i reati tributari.

Se, da un alto, ciò può essere apprezzabile qualora comporti maggior rigore in punto di individuazione dell'effettiva sussistenza di una qualifica di fatto (cui dovrebbe seguire altrettanto rigore nell'accertamento della responsabilità

---

<sup>(34)</sup> Cass. Sez. Un., 30 settembre 2010, Corsini, in *Riv. it. dir. e proc. pen.* 2011, 1, 333, con nota di ROSSI, *Liquidatore del concordato nominato ai sensi dell'art. 182 legge fall. e fatti di bancarotta: quali rapporti?*; anche in *Guida la dir.*, 2011, n. 2, 73 s., con commento di FINOCCHIARO, *La diversità rispetto alle figure previste dalla norma esclude l'attribuzione di una responsabilità penale*, e in *Società*, 2011, 327 s., con commento di LUPARIA.

<sup>(35)</sup> LUNGHINI, *Art. 2639 c.c.*, in DOLCINI-MARINUCCI, *Codice penale commentato*, III, Assago (Milano), 2011, 7177

penale del prestanome totalmente ‘spogliato’ di poteri gestori); dall’altro lato, come dimostrano le diverse opzioni interpretative dottrinali, la formulazione dell’art. 2639 c.c. può in effetti suscitare forti perplessità in ordine alla sua “esportabilità” ad ambiti diversi da quello penale-societario, soprattutto allorché si tratti di reati omissivi propri incentrati su specifici obblighi dichiarativi. Di certo, un intervento del legislatore che disciplinasse *in termini generali* l’estensione delle qualifiche soggettive sarebbe auspicabile. Del resto, in alcuni progetti di riforma del codice penale sono rintracciabili utili ‘spunti’ per un possibile intervento riformatore.

Ad esempio, il *Progetto Pagliaro* <sup>(6)</sup>, all’art. 9, co. 1 -in tema di soggetto attivo del reato- prevedeva di “stabilire che, quando la legge penale indica il soggetto attivo mediante una qualifica soggettiva, che implichi titolarità di un dovere o potere giuridico, essa ha come destinatario il formale titolare della stessa o chi, mediante l’esercizio di fatto di un’attività, è divenuto titolare di tali doveri o poteri giuridici”. Nella Relazione al Progetto si specificava altresì come l’art. 9 fosse inteso a definire “la cerchia del soggetto attivo del reato [...] escludendo che nei c.d. reati propri possa aver rilievo la qualifica soggettiva in sé e per sé presa [...] con la conseguenza [...] che intraneo alla sfera soggettiva dovrà essere in tal caso considerato chiunque risulti titolare di quei poteri o doveri giuridici, ancorché formalmente privo della qualifica soggettiva corrispondente, indicata dalla legge”.

Più recentemente anche il c.d. *Progetto Grosso* <sup>(7)</sup> prevedeva, in materia di posizioni di garanzia, che venisse equiparato a “chi per legge o per statuto ha il potere di direzione” di un’organizzazione complessa, anche colui che, “pur senza averne il potere formale, dirige di fatto l’organizzazione in via continuativa e preminente” (art. 25, co. 1).

8. In conclusione, l’estensione della responsabilità per il reato di omessa dichiarazione d’imposta (anche) all’amministratore di fatto in qualità di autore proprio e principale, sembra incontrare due ordini di ostacoli.

In primo luogo, invero, non appaiono oblitterabili i rilievi di ordine normativo afferenti l’impossibilità di estendere la clausola di equiparazione di cui all’art. 2639 c.c. al di fuori delle ipotesi espressamente previste (reati societari) o, comunque, di quelle che condividono una medesima *ratio* (bancarotta societaria). Peraltro, a ben guardare, proprio l’identità di *ratio* costituisce il pre-

---

<sup>(6)</sup> in *Doc. Giust.* 1992, 3, 338 s.

<sup>(7)</sup> in *Doc. Giust.* 2000, 3, 451 s.

supposto per l'operatività del procedimento analogico di superamento di pretese lacune ordinamentali, che, come noto, non è consentito nella materia penale, in quanto *in malam partem* <sup>(88)</sup>.

In secondo luogo, l'opzione interpretativa fatta propria dalla pronuncia in commento, valorizzando oltre misura il dato fattuale meta-normativo, fornisce -in modo difficilmente accettabile- legittimazione ad una *nuova fonte* genetica di posizioni di garanzia con il conseguente rischio di una indeterminabile moltiplicazione delle stesse.

Ed infatti, alla radice della responsabilità per i reati omissivi propri -in termini assolutamente speculari a quanto accade per la responsabilità da omesso impedimento- risiede la "preordinazione" normativa di posizioni di garanzia che, nel caso di cui ci si occupa, generano una responsabilità in presenza del mero inadempimento dell'obbligo positivizzato nel precetto penale.

Ritenere che l'intromissione nell'attività gestoria di un'impresa societaria o di una persona giuridica in genere, senza formale investitura, comporti la traslazione dell'obbligo tipico anche in capo a quel soggetto equivale, invero, ad affermare che *l'assunzione del rischio* conseguente all'esercizio "di fatto" di un'attività sia in grado di fondare una ulteriore posizione di garanzia.

Un risultato -questo- che non può essere ritenuto appagante sotto il profilo dogmatico. In effetti, come già era stato posto in evidenza da autorevole dottrina antecedentemente all'introduzione dell'art. 2639 c.c. nell'ordinamento, "sembra davvero scorretto che una mera considerazione di fatto possa reggere una responsabilità omissiva, sia rispetto ai reati omissivi propri che impropri [...]: non si vede come l'obbligo di agire [...] possa andar disgiunto dalla normativa civilistica [o, nel caso di specie, tributaria] che traccia i poteri e i doveri spettanti a chi è titolare della qualifica. Ne uscirebbe oscurata la dimensione normativa della posizione di garanzia" <sup>(89)</sup>.

---

<sup>(88)</sup> Sul punto, cfr. MANNA, *Lineamenti generali del diritto penale dell'impresa*, cit., 24.

<sup>(89)</sup> ALESSANDRI, *Parte generale*, cit., 68.